



RADA FUNDACJI

Halina Bortnowska-Dąbrowska Marek Antoni Nowicki
Jerzy Ciemniowski Teresa Romer
Janusz Grzelak Stefan Starczewski
Michał Nawrocki Mirosław Wyrzykowski

ZARZĄD FUNDACJI

Prezes: Danuta Przywara
Wiceprezes: Adam Bodnar
Sekretarz: Maciej Nowicki
Skarbnik: Elżbieta Czyż
Członek Zarządu: Janina A. Kłosowska

Warszawa, 18.04.2014 r.

1123./2014/KPCP/API

Szanowny Pan
Dr Piotr Zientarski
Przewodniczący Komisji Ustawodawczej
Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
ul. Wiejska 6
00-902 Warszawa

Opinia Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka do senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk senacki nr 596)

Wielce Szanowny Panie Przewodniczący,

W nawiązaniu do pisma z dnia 31 marca 2014 r. Helsińska Fundacja Praw Człowieka (dalej: HFPC) pragnie przedstawić swoją opinię do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk senacki nr 596).

Tematyka rzeczzonego projektu pozostaje w szczególnym zainteresowaniu jednego z programów prawnych HFPC „Klinika Prawa człowieka a podatki”. Celem programu Klinika „Prawa człowieka a podatki” jest analiza polskich przepisów prawa podatkowego pod kątem ich zgodności ze standardami demokratycznego państwa prawnego wynikającymi z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz ich zgodności ze standardami ochrony praw człowieka w zawartym Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Celem programu jest również zwrócenie uwagi na problemy związane ze stanowieniem i stosowaniem polskiego prawa podatkowego z punktu widzenia obywateli – podatników oraz poszukiwanie ich

skutecznych rozwiązań.

Projekt ustawy, którego celem ma być dostosowanie systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) poprzez ustanowienie, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem hipotecznym będą podlegały przedawnieniu na takich samym zasadach, jak zobowiązania niezabezpieczone hipoteką lub zastawem rejestrowym **HFPC ocenia jako rozwiązanie zasługujące na aprobatę.**

HFPC pragnie zwrócić także uwagę na związaną z powyższym wyrokiem kwestię skuteczności przerwania biegu przedawnienia opartego na upadłej czynności egzekucyjnej. W razie uznania przez Komisję Ustawodawczą, że problematyka ta wykracza poza niezbędne konsekwencje wykonania wyroku TK, o których mowa w Regulaminie Senatu, HFPC apeluje do Senatu o rozważenie podjęcia odrębnej inicjatywy ustawodawczej dotyczącej wskazanej niżej kwestii.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia

Jak Senat słusznie zauważa w uzasadnieniu projektu opiniowanej ustawy Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że „nie może być zobowiązania nieprzedawnialnego; instytucja przedawnienia nie może być fasadową”. A takie niebezpieczeństwo istnieje także wobec praktyki organów wielokrotnego przerywania biegu przedawnienia przez organy podatkowe przez wniesienie środka egzekucyjnego, który został następnie uchylony.

W pierwotnym brzmieniu ordynacji podatkowej art. 70 § 3 przewidywał tylko jedną przesłankę przerwania biegu przedawnienia – pierwszą czynność egzekucyjną, o której podatnik został powiadomiony. Zgodnie z definicją z art. 1a pkt 2 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t. jedn. Dz. U. 2012 r. poz. 1015), przez czynność egzekucyjną należy rozumieć wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego.

NSA w swoim dorobku orzeczniczym wypracował stanowisko, że już doręczenie tytułu wykonawczego podatnikowi stanowi czynność egzekucyjną przerywającą bieg przedawnienia. Zgodnie z przepisem art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej¹, bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony. Ścisłe językowa analiza powyższego przepisu doprowadziła wiele składów NSA rozpatrujących przedmiotową kwestię do konkluzji, że czynność egzekucyjna podjęta na podstawie decyzji administracyjnej, która następnie została uchylona, wywołuje jednak skutek prawny w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. Postępowanie egzekucyjne i jego ewentualna wadliwość nie mają znaczenia dla kwestii

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. 2012 r. poz. 749.

przerwania biegu terminu przedawnienia. Każdy środek egzekucyjny, nawet nielegalny, prowadził do przerwania biegu terminu przedawnienia.

Problematyczna okazała się ocena wpływu umorzenia postępowania egzekucyjnego na bieg terminu przedawnienia. Umorzenie postępowania egzekucyjnego może być następstwem różnorodnych przyczyn, wśród których znaczna część polega na nieprawidłowym działaniu organu podatkowego lub egzekucyjnego, np. prowadzenie egzekucji na podstawie decyzji, która następnie zostanie uchylona, nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności wbrew przepisom prawa, wadliwe wystawienie tytułu wykonawczego. Powstaje tu zasadnicze pytanie, czy w tej sytuacji gdy u podstaw działania organu egzekucyjnego leży naruszenie prawa, zastosowanie środka egzekucyjnego prowadzi także do przerwania biegu terminu przedawnienia? Jest to zarówno ściśle praktyczny problem skutków umorzenia postępowania egzekucyjnego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak ogólnie pojmowany problem reakcji systemu prawnego na naruszenie prawa przez organ władzy publicznej i ochrony praw jednostki w takiej sytuacji.

Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie konsekwentnie stwierdza, że uchylenie tytułu wykonawczego, na podstawie którego prowadzono postępowanie egzekucyjne, nie działa wstecz (jak ma to miejsce w przypadku stwierdzenia nieważności) i nie unicestwia materialnego skutku (przerwania biegu przedawnienia) wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną². W orzecznictwie wskazuje się jednak na konieczność odmiennego podejścia do sytuacji, gdy nastąpi stwierdzenie nieważności postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. W wyroku NSA z dnia 9 lutego 2012 r. (I FSK 511/11) znalazło się – w kontekście tej sprawy tylko hipotetyczne – stwierdzenie, że *„Gdyby jednak postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności zostało wyeliminowane z obrotu prawnego ze skutkiem ex tunc, to automatycznie przyjęć by należało, że podjęta czynność egzekucyjna została wydana bezprawnie, a zatem nie mogłaby zostać uznana za czynność prawną, wywołującą skutki prawne, wśród których w myśl art. 70 § 4 Ordynacji Podatkowej wymienił należy przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.”*

Trzeba jednak zauważyć, że w orzecznictwie pojawiają się stanowiska nieprzystające do powszechnie propagowanego przez sądy administracyjne rozstrzygnięcia. Przykładem jest wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r. (sygn. II FSK 2530/11), w którym skład sędziowski zdecydował się obronić tezę, iż działalność sądów musi być celowa i efektywna, nie zaś sprowadzać się do wydawania wyroków, które w sytuacji podatnika nic nie znaczą. Cytując za NSA: *„skoro ustawodawca przewidział kontrolę sądową postanowień organów podatkowych dotyczących nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, to kontrola ta nie może mieć charakteru iluzorycznego a przeciwnie powinna ona wywoływać określone konsekwencje prawne, w sytuacji gdy sąd administracyjny stwierdzi naruszenie prawa. Efektywność funkcji kontrolnej sądownictwa administracyjnego (art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 3 § 1*

² Zob. Wyrok NSA z dnia 11 marca 2011 r.(I FSK 445/10), Wyrok NSA z dnia 18 października 2005 r.(II FSK 351/05), Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2005 r.(II FSK 52/05).

p.p.s.a.) w zestawieniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej w skrócie: Konstytucja RP) oraz zasadą pewności prawa - wymaga, aby konsekwencją prawną stwierdzenia przez sąd administracyjny, że doszło do bezprawnego w świetle art. 239b § 1 i 2 O.p. nadania decyzji podatkowej organu pierwszej instancji rygoru natychmiastowej wykonalności, co spowodowało dalej bezprawne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, był w danej sprawie brak przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 O. p.”

NSA przy tym klarownie wskazuje na konflikt dwóch zasad: skuteczności realizacji obowiązku podatkowego oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego. Sąd wprawdzie nie zajął się, równie szeroko co poprzednie składy rozpatrujące analogiczne sprawy, skutkiem *ex nunc* uchylecia postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Jego zdaniem, zasada pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego mają donioślejsze znaczenie aniżeli zasada skuteczności w egzekwowaniu obowiązku podatkowego, co skutkuje koniecznością zapewnienia upadku skutków materialnoprawnych czynności egzekucyjnej dokonanej w wyniku naruszenia prawa. Komentowany wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r. zasługuje na jednoznaczną aprobatę.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, gdy czynności egzekucyjne zostaną następnie uchylone, gdyż doszło do naruszenia prawa, oznacza, że podatnik może ponosić niekiedy niekorzystne skutki bezprawnych działań organów administracji publicznej. Okazuje się bowiem, że organy podatkowe powinny w obliczu zbliżającego się terminu przedawnienia wydawać decyzje nawet wadliwe, gdyż wydanie takiej decyzji pozwoli – nawet po wadliwym nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności – wszcząć egzekucję i przerwać bieg terminu przedawnienia. Takiego rozwiązania nie da się pogodzić z elementarnymi zasadami państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej.

W tym kontekście wskazać należy, że zagadnienie wpływu umorzenia postępowania egzekucyjnego na przerwanie biegu terminu przedawnienia będzie w najbliższym czasie przedmiotem uchwały NSA (I FPS 8/13), który odpowie na pytanie: czy uchylene postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie postępowania egzekucyjnego, powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.? Niemniej nawet przyjęcie tej uchwały nie rozwiązuje należycie opisanego problemu, aktualizując potrzebę inicjatywy ustawodawczej Senatu.

Mając na uwadze konieczność ochrony pewności prawa, zaufania podatników do państwa, ale także ochrony jednostek przed nadużyciami ze strony organów władzy publicznej HFPC

apeluje do Senatu o podjęcie refleksji w przedmiocie skuteczności przerwania biegu przedawnienia opartego na upadłej czynności egzekucyjnej.

W imieniu Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka,

Z wyrazami szacunku,



Helsińska Fundacja Praw Człowieka
WICEPREZES ZARZĄDU

Adam Bodnar
Adam Bodnar