

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe

Konrad Garnowski*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie regulacji prawnych dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Metodologia badania – Analiza orzecznictwa i literatury.

Wynik – W artykule zwrócono uwagę na to, że pomimo ewolucji analizowanych regulacji, w dalszym ciągu brakuje zgodności co do pewnych kwestii. Wprawdzie część zagadnień będących przedmiotem rozbieżnych orzeczeń została doprecyzowana na skutek ingerencji ustawodawcy w treść przepisów, niemniej, jednak pojawiają się kolejne problemy o znacznej doniosłości praktycznej, które nie zostały dotychczas rozstrzygnięte.

Oryginalność/Wartość – Artykuł zawiera kompleksowe przedstawienie aktualnie obowiązujących uregulowań oraz dorobku judykatury, wraz z omówieniem pojawiających się aktualnych i potencjalnych problemów natury praktycznej.

Słowa kluczowe: zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, postępowanie karnoskarbowe, ordynacja podatkowa

Wprowadzenie

Kwestia wpływu wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego była przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych, a ostatecznie została także rozpatrzona przez Trybunał Konstytucyjny. W szeroko komentowanym wyroku z 17.07.2012 roku Trybunał stwierdził niezgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej¹ art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej² w zakresie, w jakim przepis ten wywoływał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany przed upływem terminu przedawnienia³. Wydanie powyższego orzeczenia dało szansę na ostateczne rozstrzygnięcie kwestii związanych z wzajemnymi relacjami pomiędzy przedawnie-

* mgr Konrad Garnowski, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług Uniwersytetu Szczecińskiego, ul. Cukrowa 8, 71-004 Szczecin, konrad.garnowski@wzieu.pl.

¹Dz.U.1997.137.926 ze zm., dalej: o.p.

²Dz.U.1997.78.483, dalej: Konstytucja.

³Sygn. akt P 30/11, OTK Seria A 2012 nr 7, Dz.U. 2012, poz. 848.

nieniem zobowiązania podatkowego a wszczęciem postępowania karnoskarbowego. W praktyce jednak doprowadziło do powstania kolejnych wątpliwości i rozbieżności. Celem niniejszego artykułu jest analiza obowiązującego stanu prawnego w kontekście aktualnych tendencji w orzecznictwie i literaturze.

1. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

W pierwszej kolejności konieczne jest prześledzenie przebiegu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz analiza argumentów, które legły u podstaw rozstrzygnięcia. Za punkt wyjścia należy przyjąć treść przepisu art. 70 § 1 o.p., zgodnie z którym „zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”. Jak stanowi natomiast przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (w brzmieniu obowiązującym od dnia 15.10.2013 r.⁴), bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu „z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Treść art. 70 § 6 pkt 1 o.p. została zmodyfikowana właśnie po wydaniu przywołanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, natomiast przed dniem 15.10.2013 roku ta sama regulacja przewidywała, że bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu „z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”⁵. Jak zatem wynika z porównania powyższych przepisów, na skutek wydania wyroku Trybunału Konstytucyjnego w analizowanej regulacji dodano przesłankę zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Postępowanie przed Trybunałem zostało wszczęte z powodu wystąpienia przez Naczelny Sąd Administracyjny⁶ z pytaniem prawnym o zgodność z Konstytucją analizowanego przepisu⁷. Jako wzorce normatywne kontroli wskazano art. 2 i art. 32 Konstytucji. W uzasadnieniu pytania prawnego podkreślono, że wygasanie zobowiązań podatkowych na skutek upływu określonego czasu oznacza, iż z mocy prawa przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem a Skarbem Państwa jako wierzycielem, pomimo niezaspokojenia roszczeń tego ostatniego (zob. szerzej: Brolik, w: Kosikowski i in., 2013, s. 528–529). Wskazano, że celem instytucji przedawnienia jest zagwarantowanie podatnikom, że po upływie czasu

⁴ Zmiana wprowadzona ustawą z 30.08.2013 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U.2013.1149.

⁵ Brzmienie nadane ustawą z dnia 30.06.2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U.2005.143.1199. Wprawdzie przedmiotem analizy dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny był przepis w brzmieniu nadanym ustawą z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U.2002.169.1387), ale w brzmieniu późniejszym, w tym także obowiązującym w czasie orzekania, przepis ten również zawierał normę uznaną w wyroku za niekonstytucyjną.

⁶ Dalej: NSA.

⁷ Postanowienie z 05.04.2011 r., I FSK 525/10, Legalis.

wynikającego z przepisów ustawy nie będą oni narażeni na niekorzystne działania ze strony organów podatkowych (por. także: Babiaryz, Gruszczyński, w: Babiaryz i in., 2015, komentarz do art. 70). Powyższe uprawnienie podlega jednak istotnym ograniczeniom ze względu na wprowadzenie instytucji przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia. W odniesieniu do zawieszenia wskazuje się, że jest to zdarzenie następujące z mocy prawa, na skutek którego termin przedawnienia nie biegnie przez okres zawieszenia. Jak słusznie wskazuje Brolik (w: Kosikowski i in., 2013, s. 532), okres zawieszenia „dodaje” się do 5-letniego terminu przedawnienia. Prowadzi do tego m.in. wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Przed zainicjowaniem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym brakowało jednomyślności co do tego, jaka czynność wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych przyjmowano, że wystarczające było wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (faza *in rem*), a nie było konieczne wszczęcie postępowania przeciwko osobie (faza *ad personam*)⁸. W doktrynie pojawiały się natomiast głosy kwestionujące dominującą koncepcję, a przychylające się do stanowiska, że dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego konieczne jest doprowadzenie postępowania karnego do fazy *ad personam*. Przykładowo Charkiewicz i Daszczyk (2012) zwracali uwagę, że dopiero z chwilą postawienia zarzutów można mówić o konkretyzacji czynu w takim stopniu, że możliwe jest powiązanie go z niewykonanym zobowiązaniem. Przede wszystkim jednak należy przywołać pogląd Banaszaka (2011), który wprost sformułował tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wskazując, że w ówczesnym brzmieniu naruszał on zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, skoro dopuszczał zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania obywatela o wszczęciu postępowania o przestępstwo skarbowe. Opisane powyżej wątpliwości w kontekście sprawy rozpatrywanej przez NSA stanowiły impuls do zwrócenia się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym o zgodność omawianego przepisu z Konstytucją.

W ramach postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym stanowisko zajął Marszałek Sejmu, który podkreślił, że celem przedawnienia zobowiązania podatkowego nie powinno być nagradzanie pasywności dłużnika podatkowego⁹. Wprawdzie przedawnienie zobowiązania podatkowego jest przejawem zgody państwa na sanację tego stanu faktycznego, co jednak nie może być utożsamiane z przyznaniem „prawa” do przedawnienia. Do powyższego poglądu przychylił się także Minister Finansów, zwracając uwagę, że brak regulacji umożliwiającej wydłużenie okresu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego stanowiłby

⁸ Por. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Warszawie z 26.10.2010 r., III SA/Wa 1303/09, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 45; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Białymstoku z 14.07.2010 r., I SA/Bk 184/10, Legalis; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Krakowie z 14.07.2010 r., I SA/Kr 960/10, Legalis. Odmienny pogląd wyrażono jedynie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26.10.2010 r. III SA/Wa 1303/09, Lex nr 592755.

⁹ Pismo Marszałka Sejmu z 7.11.2011 r.

zachętę dla podatników niewykonujących zobowiązań podatkowych do kalkulowania ryzyka uchylania się od obowiązku przy uwzględnianiu stałego okresu przedawnienia zobowiązania¹⁰.

Powyższe argumenty nie okazały się jednak przekonujące dla Trybunału Konstytucyjnego. Analizę spornego zagadnienia Trybunał rozpoczął od stwierdzenia, że wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym mowa w kwestionowanym art. 70 § 6 pkt 1 o.p. następuje w drodze postanowienia, które nie jest ogłaszane lub doręczane podatnikowi, gdyż do momentu przedstawienia mu zarzutów nie jest on stroną toczącego się postępowania karnoskarbowego. Zauważono przy tym, że podatnikowi nie jest również doręczane postanowienie o umorzeniu postępowania „w sprawie”, co prowadzi do tego, że jeżeli nie dojdzie ostatecznie do przedstawienia zarzutu, to może on w ogóle nie dowiedzieć się, że wszczęto postępowanie „w sprawie”, powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powyższe uwagi pozwoliły na przeprowadzenie następującego toku myślowego – zgodnie z przepisem art. 313 § 1 Ustawy z 6 czerwca 1997 roku Kodeks postępowania karnego¹¹, stosowanym odpowiednio w postępowaniu karnoskarbowym na podstawie art. 113 Ustawy z 10 września 1999 roku Kodeks karny skarbowy¹², przejście z fazy *in rem* do fazy *ad personam* następuje, jeśli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba. Ten etap postępowania inicjowany jest przez wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, które ogłasza się niezwłocznie podejrzanemu oraz przystępuje się do jego przesłuchania. Dopiero w tym momencie podatnik, w stosunku do którego wszczęto postępowanie karnoskarbowe, uzyskuje wiedzę o tej okoliczności. Literalne odczytywanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym przed wydaniem wyroku sugerowało jednak, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiło dużo wcześniej, bo już z chwilą wszczęcia postępowania w fazie *in rem*. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego ten sposób interpretacji prowadzi do naruszenia wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przy takim podejściu możliwa jest sytuacja, w której podatnik dowiaduje się o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia już po jego upływie. Przywołana zasada ochrony zaufania do państwa wymaga natomiast, aby podatnik miał wiedzę, czy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu¹³. Podatnik nie powinien być zaskakiwany działaniami organów administracji, z którymi wiąże się niekorzystne dla niego skutki podatkowe oraz nie powinien pozostawać w stanie niepewności przed dłużej nieokreślony czas. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego konieczne jest zatem, aby najpóźniej z chwilą upływu terminu przedawnienia podatnik został poinformowany, że przedawnienie nie następuje, ponieważ jego bieg został zawieszony w związku

¹⁰ Pismo Ministra Finansów z 22.11.2011 r.

¹¹ Dz.U.1997.89.555 ze zm., dalej: k.p.k.

¹² Dz.U.1999.83.930 ze zm.

¹³ Por. także: Wojewódzki Sąd Administracyjny z siedzibą w Szczecinie w wyrokach z 12.03.2014 r., sygn. akt I SA/Sz 561/13, LEX nr 1443268 oraz z 04.04.2013 r., sygn. akt I SA/Sz 1008/12, LEX nr 1310388.

z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Całokształt powyższych okoliczności doprowadził Trybunał Konstytucyjny do wniosku, że analizowany przepis w zaskarżonym zakresie jest niezgodny z konstytucją.

2. Konsekwencje wyroku Trybunału Konstytucyjnego w zakresie zmian legislacyjnych oraz tendencji orzeczniczych

Zgodnie z przepisem art. 190 ust. 1 Konstytucji, wyroki Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą, co nadaje im charakter zbliżony do powszechnie obowiązujących źródeł prawa w rozumieniu art. 87 ust. 1 Konstytucji. Za bezsporne należy uznać, że orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego nierzadko mają dla orzecznictwa sądów powszechnych i administracyjnych charakter prawotwórczy¹⁴. Stanowisko przyjęte w opisanym wyroku znalazło także szerokie odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, choć wnioski, do jakich dochodzono pozostawały często rozbieżne.

Na podstawie rozstrzygnięć wydawanych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego zarysowała się linia orzecznicza, zgodnie z którą zawiadomienie podatnika przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, wiążące się z niewykonaniem tego zobowiązania, uznawano za warunek *sine qua non* skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia¹⁵. Obecnie dorobek judykatury w tym zakresie stracił jednak na znaczeniu, bowiem wymóg ten wynika już wprost z treści przepisu art. 70 § 6 ust. 1 o.p. w brzmieniu uwzględniającym przesłankę zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania.

Pojawia się jednak istotna rozbieżność w orzeczeniach sądów administracyjnych wydawanych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego, przy czym zauważalne były dwa odmienne stanowiska. Pierwsza koncepcja oparta jest na dokonaniu rozróżnienia pomiędzy zawiadomieniem danej osoby o prowadzeniu przeciwko niej postępowania karnoskarbowego od poinformowania o wystąpieniu związanego z tym skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wynika to z założenia, że przedstawienie podejrzanemu zarzutów jest dokonywane w ramach postępowania karnoskarbowego i choć może doprowadzić do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to pozostaje jednak czynnością kategorycznie odmienną od zawiadomienia o tym ostatnim zdarzeniu. Ze względu na swe znaczenie gwarancyjne przedstawienie zarzutów ma bowiem potencjalnie eliminować zbyt późne albo przedwczesne czynienie z danej osoby podejrzanego¹⁶, natomiast odrębną kwestią jest zawiadomienie o konsekwencjach występujących w sferze prawa podatkowego. Podnosi się zatem, że przedmiotem zawiadomienia nie powinno być jedynie wszczęcie postępowania karnoskarbowego, ale

¹⁴ Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15.10.2013 r., sygn. akt I GSK 1543/11.

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 5.02.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1266/13, LEX nr 1429429; podobnie: wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27.03.2013 r., sygn. akt I FSK 656/12, LEX nr 1331443, z 22.01.2013 r., sygn. akt I FSK 451/11, LEX nr 1360671 oraz z 16.01.2013 r., sygn. akt I FSK 1198/11, LEX nr 1360620.

¹⁶ Tak: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 05.02.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1266/13, LEX nr 1429429.

przede wszystkim skutek z tym związany. Interpretacja oparta na takim rozróżnieniu dostrzegalna jest w orzecznictwie, gdy wskazuje się, że w analizowanej sytuacji „konieczne jest jednoznaczne powiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego, które powinno nastąpić najpóźniej z dniem upływu okresu przedawnienia”¹⁷.

Pogląd ten spotkał się z akceptacją w piśmiennictwie. Jak bowiem zauważyła Rusek (2014), „wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (...) prowadzi do konkluzji, że dla skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...) konieczne jest poinformowanie podatnika o zawieszeniu biegu tego terminu, tj. podjęcie przez organ podatkowy aktywnych czynności prowadzących do przekazania podatnikowi informacji w tym dokładnie zakresie”. Koncepcja ta jest także spójna ze stanowiskiem zaprezentowanym w Interpretacji Ogólnej Ministra Finansów z 04.10.2012 roku w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹⁸. Wskazano w niej, że „w zawiadomieniu organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do poinformowania o dacie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.”. Zacytowany fragment jednoznacznie wskazuje zatem nie tylko na obowiązek poinformowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, ale także o dacie, kiedy skutek ten nastąpił.

Niezależnie od powyższego znaczna część sądów administracyjnych prezentowała stanowisko oparte na liberalnym ujęciu obowiązku zawiadomienia o prowadzeniu postępowania karnoskarbowego i związanych z tym konsekwencji. Przyjmowano, że chodzi jedynie o to, aby podatnik w jakikolwiek sposób dowiedział się o prowadzeniu przeciwko niemu postępowania karnoskarbowego. Okoliczność ta uznawana była za wystarczającą dla przyjęcia, że wystąpił także skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Wyrażono przy tym pogląd, że poinformowanie może nastąpić w każdej formie prawnie dopuszczalnej, w tym także „poprzez doręczenie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wezwania do stawienia się w charakterze podejrzanego, gdy z wezwania wynika, że zarzucane przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wiąże się z danym zobowiązaniem podatkowym”¹⁹. Stanowisko to sprowadzało się zatem do przyjęcia, że istotna jest sama świadomość podatnika prowadzenia przeciwko niemu postępowania karnoskarbowego, niezależnie od tego, w jaki sposób dojdzie do uzyskania informacji na ten temat. Niemniej jednak konieczne jest, aby świadomość tę podatnik uzyskał jeszcze przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Należy zauważyć, że drugi z poglądów wyrażany był przede wszystkim w odniesieniu do postępowań prowadzonych jeszcze przed wprowadzeniem przepisu art.

¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 16.07.2014 r. (I SA/Gd 584/14); por. także: Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 03.09.2013 r., I SA/Gd 633/13, *Legalis*, 17.09.2013 r., I SA/Gd 751/13, *Legalis*, 16.07.2014 r., I SA/Gd 584/14, *Legalis*.

¹⁸ PK4/8012/239/AAN/12/1804, *Dziennik Urzędowy Ministra Finansów* z 04.10.2012 r., poz. 48.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 24.09.2012 r., III SA/Gl 85/12, *Legalis*. Analogiczne stanowisko zajął ten sam Sąd w wyroku z 29.05.2013 r., III SA/GL 680/13, *Legalis*, a także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z 30.08.2013 r., I SA/Rz 375/13, *Legalis*.

70c o.p.²⁰. Stanowi on, że „organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia”. Po wejściu w życie tej regulacji wydaje się, że spór dotyczący przedmiotu zawiadomienia został rozstrzygnięty. Skoro bowiem przepis art. 70c o.p. przewiduje, że zawiadomienie dotyczy nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to nie może być wystarczające dla wywołania jednego z tych skutków uzyskanie przez podatnika samej tylko informacji o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, z pominięciem konsekwencji w odniesieniu do zobowiązania podatkowego. Wprawdzie uzyskanie wiedzy o postępowaniu karnoskarbowym stanowi materialną przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikającą wprost z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jednak jest to kwestia odrębna od zawiadomienia dokonywanego w trybie art. 70c o.p. O ile zatem przed nowelizacją można było mieć wątpliwości w omawianym zakresie, o tyle obecnie należy przyjąć, że art. 70c o.p. statuuje obowiązek poinformowania o zawieszeniu biegu terminu zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego. Znajduje to odzwierciedlenie w literaturze (por. np. Zubrzycki w: Adamiak, Borkowski, Mastalski i Zubrzycki, 2015, s. 409) i najnowszym orzecznictwie NSA, który uwzględniając wprowadzoną nowelizację przyjmuje, że „z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego”²¹.

Zasygnalizowania wymaga także inna istotna kwestia poruszona ostatnio w judykaturze. Wskazuje się mianowicie, że „wobec brzmienia art. 70c o.p. (...) nie trzeba odwoływać się do przepisów karnych ustaw procesowych”, a skoro regulacja ta została dodana z dniem 15.10.2013 roku, to „jako przepis o charakterze procesowym – z uwagi na brak odmiennej normy intertemporalnej – art. 70c o.p. zachowuje skuteczność w każdym postępowaniu podatkowym, które toczyło się w dniu wejścia w życie (...) ustawy nowelizującej, o ile termin przedawnienia spornego zobowiązania podatkowego określony w art. 70 § 1 o.p. wcześniej nie upłynął”²². Uzasadnia to stanowisko, że wobec szerokiego zakresu zastosowania analizowanej regulacji w odniesieniu do wszystkich postępowań, które prowadzone były w dniu jej wejścia w życie, a nie tylko do tych, które zostaną wszczęte po tym dniu, jej praktyczna doniosłość niewątpliwie będzie znaczna.

Pomimo wprowadzenia art. 70c o.p. i pojawienia się odnoszącego się do niego orzecznictwa, nadal istnieją pewne kwestie praktyczne, które nie zostały jedno-

²⁰ Ustawa z 30.08.2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U.2013.1149.

²¹ Wyrok z 28.05.2015 r., I FSK 124/14, Legalis; podobnie: wyrok z 21.08.2014 r., I FSK 958/13, Legalis.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Krakowie z 21.01.2015 r., I SA/Kr 1708/14, Legalis.

znacznie rozstrzygnięte. Po pierwsze nie jest jasne, czy zawiadomienie o postępowaniu w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może być dokonane równocześnie z zawiadomieniem o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70c o.p. Wydaje się, że wobec odstąpienia od wprowadzenia ograniczeń ustawowych w tym zakresie, a także ze względu na brak przeciwnych argumentów natury aksjologicznej, sytuacja taka jest dopuszczalna. Zazwyczaj wiedza o pierwszej z przywołanych okoliczności będzie uzyskiwana na skutek czynności podejmowanych w toku postępowania karnoskarbowego, natomiast o drugiej podatek będzie dowiadywał się niezależnie, w związku z czynnościami podejmowanymi w ramach postępowania podatkowego. Gdyby jednak zawiadomienie o obydwu zdarzeniach było dokonane równocześnie²³, to także wówczas gwarancyjny charakter analizowanych regulacji zostanie zachowany. Jeśli informacje te będą przekazane podatnikowi w wymaganym trybie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to nie powstanie ryzyko naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, pod warunkiem jednak, że dojdzie do zawiadomienia o obydwu wymienionych okolicznościach.

Drugą kwestią mogącą budzić wątpliwości jest ustalenie podmiotu właściwego do doręczenia zawiadomienia w trybie art. 70c o.p. w sytuacji, gdy podatek w ramach prowadzonego postępowania podatkowego ustanowił pełnomocnika. Akceptacja stanowiska dotyczącego proceduralnego charakteru art. 70c o.p. wyrażonego w przywołanym powyżej wyroku WSA w Krakowie z 21.01.2015 roku nakazywałaby raczej przyjęcie, że jeśli podatek ustanowił pełnomocnika w ramach postępowania podatkowego, to właśnie jemu powinno zostać doręczone zawiadomienie²⁴. Kwestia ta nie jest jednak jednoznaczna, bowiem można bronić stanowiska, że przepis ten nie odnosi się do czynności dokonywanej w ramach konkretnego postępowania podatkowego. Ewentualne pełnomocnictwo obejmujące umocowanie do reprezentacji w odniesieniu do danego postępowania nie byłoby zatem wystarczające. Ograniczone ramy niniejszego artykułu nie pozwalają na bardziej szczegółową analizę tego zagadnienia, niemniej jednak wydaje się, że ze względu na jego istotne znaczenie praktyczne może być ono w przyszłości przedmiotem orzeczeń sądowych.

Uwagi końcowe

Jak wynika z przedstawionych rozważań, analizowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie pozwolił na rozstrzygnięcie wszystkich wątpliwości związanych z kwestią wpływu wszczęcia postępowania karnoskarbowego na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Jednoznacznym tego potwierdzeniem były rozbieżności pojawiające się w orzecznictwie i ukształtowane przeciwstawne koncepcje, w szczególności dotyczące przedmiotu zawiadomienia wywołującego skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wydaje się jednak,

²³ Dotyczy to sytuacji, gdy organ podatkowy jest jednocześnie organem prowadzącym postępowanie karnoskarbowe.

²⁴ Zgodnie z art. 145 § 2 o.p., „jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi”.

że wprowadzenie regulacji zawartej w art. 70c o.p. pozwoliło na doprecyzowanie zakresu obowiązków organów prowadzących postępowanie podatkowe i postępowanie karnoskarbowe. Można oczekiwać, że doprowadzi to do wyeliminowania przynajmniej części sporów dotyczących wzajemnych relacji pomiędzy przedawnieniem zobowiązania podatkowego a prowadzeniem postępowania karnoskarbowego, choć pomimo niewątpliwej poprawy jakości legislacji, w dalszym ciągu zauważalne są pewne problemy, które nie zostały dotychczas rozwiązane. Zagadnienia te mają bezsprzecznie istotne znaczenie praktyczne dla przedsiębiorców z sektora MSP, bowiem omawiane problemy często pojawiają się właśnie w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających w związku z działalnością prowadzoną przez tę kategorię podmiotów gospodarczych.

Literatura

- Adamiak, B., Borkowski, J., Mastalski, R., Zubrzycki, J. (2015). *Ordynacja podatkowa, Komentarz*. Wrocław: Unimex.
- Babiarz, S., Dauter, B., Gruszczyński, B., Hausner, R., Kabat, A., Niezgodka-Medek, M. (2015). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Banaszak, B. (2011). O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenie przedawnienia zobowiązań podatkowych. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 1.
- Charkiewicz, M., Daszczyk, P. (2012). Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. *Przegląd Podatkowy*, 1.
- Kosikowski, C., Etel, L., Brolik, J., Dowgier, R., Pietrasz, P., Popławski, M., Presnarowicz, S., Stachurski, W. (2013). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Rusek, J. (2014). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego. *Monitor Podatkowy*, 7.

SUSPENSION OF THE PERIOD OF LIMITATION OF TAX LIABILITY DUE TO THE INITIATION OF THE PROCEEDINGS REGARDING REVENUE OFFENCE

Abstract: *Purpose* – Presentation of the regulations concerning the suspension of the period of limitation of tax liability due to the initiation of the proceedings regarding revenue offence.

Design/Methodology/approach – Analysis of the judicial decisions and the views of the doctrine.

Findings – It has been stated in the article, that despite the visible evolution of the analyzed regulations, there are some issues that still raise concerns. Admittedly the matters, being the subject of the discrepant judicial decisions, have been already made more precise due to the intervention of the legislator in the wording of legal provisions, however some new practical issues have emerged, which have not been settled so far.

Originality/value – The article contains comprehensive description of the regulations in force and respective judicial decisions, with the consideration of current and potential problems of practical nature.

Keywords: suspension of the period of limitation of tax liability, revenue offence proceedings, Tax ordinance

Cytowanie

- Garnowski, K. (2016). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83/2), 177–185. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/2-16.