
PROBLEMATYKA STOSOWANIA PRZEZ ORGANY SKARBOWE PRZEPISU ZAWIESZAJĄCEGO BIEG TERMINU PRZEDAWNNIENIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO. ANALIZA PRAKTYCZNYCH KONSEKWENCJI STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

PAWEŁ KAMIŃSKI

SPIS TREŚCI

Wstęp	1
Bieg terminu przedawnienia	2
Praktyczny cel funkcjonowania instytucji	6
Wystąpienie rzecznika praw obywatelskich.....	13
Podsumowanie.....	14

WSTĘP

Ordynacja podatkowa¹ wprowadza w art. 70 § 1 termin przedawnienia zobowiązań podatkowych wynoszący 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten ma zastosowanie zarówno w przypadku zobowiązań powstających w wyniku zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania z mocy prawa², jak i zobowiązań ustalonych poprzez wydanie tzw. decyzji ustalającej (wymiarowej), której doręczenie powoduje powstanie zobowiązania podatkowego

1 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), dalej: O.p.

2 Zob. art. 21§1 pkt 1 O.p.

i która ma charakter konstytutywny³. Ustawodawca poczynił oczywiście szereg kroków na rzecz ochrony interesów skarbu państwa, udostępniając aparatowi skarbowemu liczne środki prawne, z których skorzystanie przerywa bądź zawiesza bieg terminu przedawnienia. W art. 70 § 2-8, 70a i 70d O.p. wprowadzono regulacje ograniczające zasadę wygaśnięcia zobowiązań podatkowych wskutek przedawnienia. Organy skarbowe bardzo ochoczo korzystają z instytucji przerywających i zawieszających bieg terminu przedawnienia, nierzadko nadużywając ich lub obchodząc w ten sposób ograniczenia czasowe związane z prowadzeniem postępowania podatkowego. Szczegółowe omówienie ich wszystkich wymagałoby jednak bardzo długiego tekstu, dlatego w niniejszym artykule skoncentruję się na jednej tylko instytucji – uregulowanej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ

Zgodnie z treścią ww. przepisu, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty 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. Regulacja ta, w nieco innym brzmieniu, pojawiła się w Ordynacji już w roku 2002, gdy ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴ wprowadziła do Ordynacji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1, o następującej treści: „bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Artykuł 70 § 1 pkt 6 o.p. w tym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2003 r. i obowiązywał do dnia 31 sierpnia 2005 r., gdy został zmodyfikowany ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁵, a potem ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie

3 Zob. art. 21 § 2 pkt 2

4 Ustawa z dnia 12.09. września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387 ze zm.).

5 Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199)

PROBLEMATYKA STOSOWANIA PRZEZ ORGANY SKARBOWE PRZEPISU
ZAWIESZAJĄCEGO BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO. ANALIZA PRAKTYCZNYCH KONSEKWENCJI
STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ.

ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁶ (). Aktualne brzmienie przepisowi art. 70 § 1 pkt 6 nadała ustawa nowelizująca z 30.08.2013 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 1149). Mimo licznych nowelizacji na przestrzeni lat sens istnienia tego artykułu pozostaje w zasadzie niezmienny. Z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej z 12 września 2002 r. wyczytać można następujące motywy wprowadzenia tej regulacji: „wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 k.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerywania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego⁷”. W przypadku postępowania przed sądem administracyjnym bądź powszechnym⁸ nie ma żadnych wątpliwości co do sensu zawieszenia terminu przedawnienia podatkowego – nie ma powodu, by bieg terminu przedawnienia biegł w sytuacji, gdy orzeczono już decyzją ostateczną o istnieniu i wysokości danego zobowiązania, a jednocześnie rozstrzygnięcie sądu zdecydować może o bycie prawnym decyzji powodującej powstanie zobowiązania podatkowego. Jeśli bieg terminu przedawnienia nie zostałby zawieszony przez zainicjowanie postępowania sądowego, mogłoby dojść do sytuacji, w której stałoby się ono bezprzedmiotowe z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nastąpiło po wniesieniu powództwa albo skargi. Poza tym ewentualne uchylene decyzji związanej z zobowiązaniem podatkowym spowodowałoby konieczność ponownego prowadzenia podatkowego, na którego przeprowadzenie organ miałby znacznie mniej czasu ze względu na bieg terminu przedawnienia w czasie zawisłości sprawy w sądzie. Ponadto, sąd

6 Ustawa z dnia 24.09. września 2010 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2010 r., Nr 197, poz. 1306)

7 uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 414, Sejm IV kadencji:

[http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/\(\\$vAllByUnid\)/B2352C428E83FB39C1256BA00038BE0B/\\$file/414.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/($vAllByUnid)/B2352C428E83FB39C1256BA00038BE0B/$file/414.pdf) (dostęp na dzień 23 Października 2017 r.).

8 Zob. art. 70 § 6 pkt 2 i 3 O.p.

administracyjny bądź organ, który ją wydał może zdecydować o wstrzymaniu wykonania zaskarżonej decyzji⁹ przez co przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego¹⁰ nie będzie możliwe. W tych okolicznościach powiązanie postępowania sądowego z biegiem terminu przedawnienia tego zobowiązania jest racjonalne. Inna sprawa, że jeśli ustawodawca czerpał z rozwiązania przyjętego w Kodeksie cywilnym¹¹, to był wysoce niekonsekwentny, gdyż jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., zainicjowanie postępowania cywilnego przed sądem (niezależnie od tego czy chodzi o wytoczenie powództwa czy zawezwanie do próby ugodowej) przerywa bieg terminu przedawnienia, a nie tak jak w przypadku zobowiązań podatkowych, jedynie go zawiesza. Ta niekonsekwencja przejawia się również w tym, że o ile wszczęcie postępowania karnoskarbowego zawiesza bieg terminu przedawnienia, o tyle wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego, które wszak ma służyć najczęściej powstaniu i określeniu wysokości zobowiązania podatkowego, takiego skutku nie wywołuje. Jeśli ustawodawca chciał konsekwentnie, by tak jak w przypadku roszczeń o charakterze cywilnoprawnym, wierzyciel podatkowy zyskiwał ochronę przed ewentualnym przedawnieniem należnych mu świadczeń przez zainicjowanie postępowania, które doprowadzi do ustalenia, określenia wysokości, a w dalszej perspektywie wyegzekwowania tych należności, powinien objąć skutkiem w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia także rozpoczęcie postępowania podatkowego.

Sam sens zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego również nie jest do końca jasny. Teoretycznie najbardziej logicznym powodem byłaby wzajemna relacja pomiędzy postępowaniem karnoskarbowym a podatkowym, skutkująca koniecznością uzyskania tzw. prejudykatu, czyli rozstrzygnięcia dokonanego w postępowaniu karnym, które miałyby bezpośredni wpływ na rozpoznanie sprawy i treść decyzji w postępowaniu podatkowym. Konieczność rozpatrzenia takiego zagadnienia wstępnego jest jedną z obligatoryjnych przesłanek zawieszenia postępowania podatkowego, wymienioną w art. 201 § 1 pkt 2 O.p. Na takie motywy ustawodawcy wskazuje J. Zubrzycki: „nierozpoczęcie biegu terminu

9 Por. art. 61 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1369).

10 Zob. art. 70 § 4 O.p.

11 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny ([Dz.U. z 2018 r. poz. 1025](#)), dalej: K.c. lub Kodeks cywilny.

przedawnienia oraz jego zawieszenie na okres trwania postępowania karnego skarbowego w przedmiocie zdarzeń skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego wynika z faktu wpływu wyników takiego postępowania na ustalenia postępowania podatkowego oraz wymiar zobowiązania podatkowego¹²". Niemniej jednak w orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się, że postępowanie karne, nawet mające bezpośredni związek z podatkowym, choćby jego wynik miał bezpośrednio rzutować na treść wydanej decyzji nie stanowi zagadnienia wstępnego, o którym mowa w art. 201 § 1 pkt 2 i nie obliguje organu podatkowego do zawieszenia postępowania podatkowego¹³. Powyższemu pogładowi można jak najbardziej przyznać słuszność – o ile bowiem materiał dowodowy zebrany w toku postępowania karnoskarbowego może okazać się pomocny w toku postępowania podatkowego, o tyle istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego nie są zależne od prowadzenia bądź wyniku sprawy karnej. Ustaleń, które umożliwią ich określenie powinien dokonać organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, w ramach którego dysponuje niezbędnymi do tego środkami. Inaczej niż w przypadku postępowania sądownoadministracyjnego bądź przed sądem powszechnym, o których mowa w art. 70 § 6 pkt 2 i 3 O.p., postępowanie karnoskarbowe, nawet jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, nie ma bezpośredniego wpływu na istnienie bądź wysokość tego zobowiązania, ani nawet na prowadzenie postępowania podatkowego w jego przedmiocie. Co więcej, w praktyce najczęściej podobny wpływ odszukać można w relacji odwrotnej – to ustalenia dokonane w toku postępowania podatkowego rzutują na możliwość i sposób prowadzenia postępowania karnoskarbowego. Jest to efekt szczególnego charakteru spraw karnoskarbowych, które najczęściej wymagają ustalania czy sprawca swoimi działaniami spowodował uszczuplenie bądź narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnych. A takie ustalenia dokonywane są najczęściej w decyzjach podatkowych, zaś wysokość ewentualnego uszczuplenia należności publicznoprawnych wynikać będzie z decyzji wymiarowej. W tym kontekście w pełni podzielam pogląd H. Dzwonkowskiego wskazującego,

12 J. Zubrzycki, *art. 70, 5. Wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2006, str. 331.

13 Por. wyrok WSA w Gdańsku z 19 stycznia 2016 r., I SA/Gd 1770/15, wyrok WSA w Białymstoku z 10 marca 2015 r., I SA/Bk 599/14, wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015 r., II FSK 2853/12.

że „nie wydaje się trafne funkcjonujące obecnie w art.70 § 6 pkt 1 O.p. rozwiązanie, w myśl którego wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – skoro z reguły to dopiero wymiar zobowiązania podatkowego dokonywany w sprawie podatkowej uzasadnia wdrożenie odpowiedzialności karnej skarbowej w postępowaniu karnym. Zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie powinno w związku z tym powodować wszczęcia procedury karnej w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, która pozostaje kwestią wtórną w stosunku do sprawy wymiaru zobowiązania i posiłkuje się zwykle wynikami postępowania podatkowego, a jej zakończenie możliwe jest zasadniczo dopiero po zakończeniu procedury podatkowej służącej wymiarowi zobowiązania podatkowego¹⁴”.

PRAKTYCZNY CEL FUNKCJONOWANIA INSTYTUCJI

O ile zatem odszukanie normatywnego celu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie jest proste, o tyle praktyczny sens funkcjonowania tej instytucji nie ulega wątpliwości. Praktyka prowadzenia postępowania podatkowego pokazuje, że organy administracji skarbowej uczyniły z art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy użyteczne narzędzie do zapobiegania przedawnieniu roszczeń. Gdy termin przedawnienia zbliża się, zaś organ podatkowy nie jest w stanie zakończyć postępowania podatkowego przed jego upływem, po prostu wszczyna postępowanie karnoskarbowe w przedmiocie przestępstwa powiązanego z zobowiązaniem, co do którego prowadzi postępowanie podatkowe. Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym w sprawie popełnienia przestępstwa najczęściej same inicjują to postępowanie z urzędu, jako tzw. finansowe organy postępowania przygotowawczego. Ich kompetencje na mocy art. 122 § 1 pkt 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego¹⁵ są w praktyce niemalże zrównane z kompetencjami prokuratora. Zgodnie z treścią art. 133 § 1 Kodeksu karnego skarbowego organami finansowymi, które prowadzą postępowanie przygotowawcze w sprawach karnoskarbowych są naczelnik urzędu celno-skarbowego, naczelnik urzędu skarbowego oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

¹⁴ H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, Warszawa 2014, str. 496.

¹⁵ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 2137), dalej: k.k.s..

PROBLEMATYKA STOSOWANIA PRZEZ ORGANY SKARBOWE PRZEPISU
ZAWIESZAJĄCEGO BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO. ANALIZA PRAKTYCZNYCH KONSEKWENCJI
STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ.

Pierwsze dwa z wymienionych organów prowadzą także postępowanie podatkowe w pierwszej instancji i to im najczęściej stawia się zarzuty instrumentalnego wykorzystywania funkcji finansowego organu postępowania przygotowawczego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na mocy art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Skutek prawny w postaci zawieszenia bądź braku rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpić może jedynie w wyniku zawiadomienia podatnika o tym skutku wraz z podaniem przyczyny przez organ podatkowy. Jest to konsekwencja wprowadzenia przez ustawodawcę do ordynacji podatkowej art. 70c ustawą z 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne, o której wspomniano już wyżej. Wprowadzenie tego przepisu było skutkiem konieczności wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r.¹⁶, który orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1, w zakresie, w jakim wywołuje 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 najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 O.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. O ile zatem organy podatkowe są zmuszone obecnie informować podatników o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego, o tyle problematyczny okazuje się moment postępowania karnego, w którym organ powinien powiadomić podatnika o prowadzeniu tego postępowania, jak i tryb w którym dojdzie do poinformowania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Wydawać by się mogło, że skoro przepis odnoszący się do obowiązku poinformowania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego znajduje się w ordynacji podatkowej, to zawiadomienie podatnika powinno nastąpić w trybie ordynacji w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, z którym związane jest dane zobowiązanie.

Sądy administracyjne są jednak innego zdania. Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 20 lipca 2017 r.¹⁷: „prawidłowa wykładnia przepisu

16 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11.

17 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lipca 2017 r., I SA/Łd 330/17.

art. 70c O.p. winna prowadzić do wniosku, że zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie jest czynnością wykonywaną poza postępowaniem. Pismo zawierające takie zawiadomienie nie jest zaś pismem procesowym doręczanym w toku i ramach toczącego się postępowania”. Sąd dla poparcia tej tezy wskazuje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją materialnego, a nie procesowego prawa podatkowego – może mieć zastosowanie nawet wówczas, gdy postępowanie podatkowe nie jest prowadzone. Trzeba przyznać, że w teorii z tym twierdzeniem trudno polemizować, choć w praktyce wydaje się wysoce nieprawdopodobne, by organ podatkowy sam uzyskał informację o przyczynie zawieszenia bądź przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie prowadząc jednocześnie albo uprzednio postępowania w jego przedmiocie. Powyższy pogląd warto zestawić z innym, wyrażonym przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17 maja 2017 r.¹⁸, wedle którego: „poinformowanie strony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia może nastąpić także w warunkach fikcji doręczenia przesyłki zawierającej tę informację - w trybie art. 133 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. (analogicznie jak w art. 150 O.p.)”. Treść tej tezy sugeruje, że poinformowanie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia następuje w trybie przepisów kodeksu karnego skarbowego, a zatem w ramach postępowania karnego, a nie podatkowego. To z kolei czyni zasadnym pytanie w jakim momencie postępowania karnoskarbowego należy zawiadomić podatnika o tym, że jest ono prowadzone, a także o konsekwencjach tego faktu wynikających z art. 70 § 6 pkt 1 O.p.. Jak wskazuje S. Babiarz „datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest data postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia, o którym mowa w art. 303 k.p.k. (por. też art. 325a k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Nie jest natomiast istotne to, czy i kiedy przedstawiono zarzuty osobie podejrzanej (podatnikowi)¹⁹”. Taka jest również aktualnie dominująca linia orzecznicza sądów administracyjnych. Oznacza to, że dla osiągnięcia skutku prawnego w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wystarczające jest wszczęcie postępowania karnoskarbowego *in rem*. Z taką koncepcją wiążą się wszakże dwa zasadnicze problemy. Po pierwsze, postępowanie karne w fazie *in rem* jest prowadzone w sposób tajny. Jak trafnie wskazuje P. Kulik „postępowanie karne

18 Wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., II FSK 1147/15.

19 S. Babiarz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. IX*, red. B. Dauter, Warszawa 2015, Uwagi do art. 70.

PROBLEMATYKA STOSOWANIA PRZEZ ORGANY SKARBOWE PRZEPISU
ZAWIESZAJĄCEGO BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO. ANALIZA PRAKTYCZNYCH KONSEKWENCJI
STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ.

skarbowe jest jawne dla podatnika dopiero wtedy, kiedy – o ile to nastąpi – przejdzie z fazy „w sprawie” do etapu „przeciwko osobie” (postawienia zarzutów). Podatnik nie otrzymuje postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Nie jest mu również doręczane postanowienie o umorzeniu postępowania prowadzonego „w sprawie” nadużyć podatkowych. Na tym etapie podatnik nie jest bowiem stroną toczącej się procedury²⁰. Pojawia się zatem pytanie na jakiej podstawie podatnik jest powiadamiany o prowadzeniu postępowania karnoskarbowego i dlaczego nastąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia? Z prawnego punktu widzenia w fazie *in rem* postępowania karnego jest zbyt wcześnie, by określić, że przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, w sprawie którego toczy się postępowanie jest związane z zobowiązaniem podatkowym, bowiem nie ma wspólnego mianownika w postaci podatnika i domniemanego sprawcy, który wszak pojawia się dopiero w momencie przedstawienia zarzutów i wejścia do postępowania karnego osoby podejrzanego. Niestety, w orzecznictwie sądownoadministracyjnym dominuje pogląd, wedle którego dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie ma konieczności, by postępowanie karnoskarbowe toczyło się przeciwko osobie i to nawet pomimo faktu, iż sądy dostrzegają konieczność bezpośredniego powiązania sprawy karnej z zobowiązaniem podatkowym. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 sierpnia 2017 r.²¹ wskazuje, że: „nie można akceptować zaś sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałyby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane²². Jednocześnie na tle art. 70 § 6 pkt 1 o.p., przy uwzględnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie o sygn. P 30/11, w orzecznictwie sądowym prezentowane jest stanowisko, że okolicznością

20 P. Kulik, *Czy każde zawiadomienie organu skarbowego o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego skutecznie zawiesza ten termin? Interpretacja art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c ustawy ordynacja podatkowa w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Palestra 2016, nr 7-8, str. 159.

21 Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2017 r., II FSK 1285/17.

22 Por. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., I FSK 1198/11.

decydującą o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia nie jest wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów podejrzanemu, lecz okoliczność, iż podatnikowi wiadomo, że toczy się przeciwko niemu postępowanie karnoskarbowe”. Sąd zdaje się nie uwzględniać faktu, iż postępowanie karnoskarbowe nie może toczyć się *przeciwko* podatnikowi do czasu postawienia mu zarzutów, czyli do momentu, w którym zacznie on brać udział w postępowaniu karnym w charakterze strony, tj. podejrzanego.

Drugim problemem związanym z przyjęciem poglądu, że dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wystarczy powiadomienie podatnika o prowadzeniu postępowania karnoskarbowego w fazie *in rem* jest brak jakiegokolwiek kontroli organów skarbowych inicjujących te postępowania. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 października 2016 r.²³ II FSK 2710/14 stwierdził, że: „kwestia „fikcyjnego i instrumentalnego” wszczęcia postępowania karnego, jak też argumentów dotyczące przedawnienia karalności czynu zarzucanego podatnikowi, nie mogą być przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym. Powyższe kwestie mogą być badane wyłącznie w toku postępowania karno-skarbowego, a więc przez organy do tego powołane i na podstawie obowiązujących w tym zakresie przepisów”. Kłopot w tym, że jeśli dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystarczy prowadzenie postępowania karnego w fazie *in rem*, to postępowanie karne wszczęte wyłącznie dla osiągnięcia tego efektu wcale nie musi wyjść poza tę fazę. A w takim wypadku kwestia „fikcyjnego i instrumentalnego” wszczęcia postępowania karnego nie będzie wcale przedmiotem oceny w toku postępowania karnoskarbowego, gdyż podatnik nie stanie się stroną tego postępowania, wobec czego nie będzie miał legitymacji procesowej w procesie karnym i pozostanie pozbawiony możliwości żądania przeprowadzenia kontroli zasadności wszczęcia tego postępowania. W praktyce nierzadką jest sytuacja, w której organ odmawia udzielenia informacji o postępowaniu karnym ze względu na to, że dana osoba nie jest stroną tego postępowania i nie ma uprawnień do żądania informacji na jego temat, mimo że wcześniej poinformował ją o tym, że postępowanie zostało wszczęte. Często praktyką jest także wszczynanie postępowania przygotowawczego na krótko przed terminem przedawnienia przestępstwa bądź wykroczenia, gdy nie ma wątpliwości, że nie ma szans by zdążyć z przedstawieniem zarzutów i przedłużyć termin

23 Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II FSK 2710/14.

przedawnienia karalności²⁴, ale za to możliwe jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Organ podatkowy dokonujący wszczęcia postępowania karnoskarbowego działając jako finansowy organ postępowania przygotowawczego jest praktycznie nienadzorowany, zaś kontrola sądów administracyjnych ogranicza się w zasadzie wyłącznie do zbadania, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego nastąpiło i czy podatnik został zawiadomiony o skutkach tej czynności, czyli o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed jego upływem. Teoretycznie nadzór nad prowadzeniem postępowania przygotowawczego w sprawie przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowego sprawuje odpowiedni organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego²⁵ lub prokurator²⁶, lecz w praktyce kontrola nad organami finansowymi w zakresie wszczęcia i prowadzenia tego postępowania jest nikła, chyba że w danej sprawie podejrzanemu grozi wysoka kara (pozbawienia wolności) bądź jest ona powiązana z innymi sprawami lub stan faktyczny sprawy jest skomplikowany.

Z praktycznym stosowaniem instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej wiąże się jeszcze jeden istotny problem. Dotyczy on zagwarantowanego m.in. w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1993 r., Nr 63, poz. 284) prawa do sądu. Istotę problemu prawidłowo ujął R. Krasnodębski wskazując, że „efektem orzeczenia TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11 (Dz. U. z 2012 r. poz. 848) było wprowadzenie do ordynacji podatkowej art. 70c, z którego wynika obowiązek odpowiedniego i terminowego zawiadomienia podatnika przez organ o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednocześnie jednak w systemie funkcjonuje art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, pozwalający na zawieszenie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. W efekcie może dojść (i jak wskazuje praktyka, nie są to odosobnione przypadki) do „podwójnego” zawieszenia: biegu terminu przedawnienia

24 Zob. art. 44 § 5 k.k.s.

25 Zob. art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.

26 na podstawie art. 326 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

zaległości podatkowej oraz postępowania karnego skarbowego. Zagwarantowana przepisami kodeksu karnego skarbowego i ordynacji podatkowej możliwość wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zaległości podatkowych z praktycznie jednoczesnym zawieszeniem tego postępowania na podstawie art. 114a kodeksu karnego skarbowego może powodować pozbawienie podatnika prawa do sądu, o którym mowa w art. 6 EKPCz jednocześnie w obydwu postępowaniach: podatkowym i karnym skarbowym²⁷. Osobiście uważam, że aktualna praktyka stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. powoduje nie tylko niebezpieczeństwo pozbawienia podatnika prawa do sądu, ale i zagwarantowanego przez art. 13 Konwencji prawa do wniesienia skutecznego środka odwoławczego. Osoba, którą powiadomiono o tym, że na mocy art. 70 § 6 pkt 1 O.p. bieg terminu przedawnienia jej zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu, powinna mieć zapewnioną możliwość weryfikacji i kontroli przez niezależny organ (nawet niekoniecznie sądowy) okoliczności, które legły u podstaw zastosowania wyżej wymienionej instytucji. Tymczasem, jak wskazywano w powyższych wywodach, podatnik możliwości weryfikacji owych okoliczności nie ma.

WYSTĄPIENIE RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH

Wspomnieć jeszcze należy, że 22 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich²⁸ wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego²⁹ z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności art. 114a k.k.s. z art. 2 i 45 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie z art. 2 Konstytucji RP. Niestety, pomimo upływu trzech lat od momentu złożenia tego wniosku TK nie wydał dotychczas w jego przedmiocie żadnego rozstrzygnięcia. Na rozprawie 10.01.2017 r.

27 R. Krasnodębski, *Część III Sprawiedliwość proceduralna w działalności gospodarczej a Europejska Konwencja Praw Człowieka Tworzenie standardów przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w zakresie postępowań podatkowych i karno-skarbowych.*, [w:] *Wpływ Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na funkcjonowanie biznesu*, red. A. Bodnar, A. Płoszka, Warszawa 2016, LEX.

28 Dalej RPO.

29 Dalej jako TK lub Trybunał.

PROBLEMATYKA STOSOWANIA PRZEZ ORGANY SKARBOWE PRZEPISU
ZAWIESZAJĄCEGO BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO. ANALIZA PRAKTYCZNYCH KONSEKWENCJI
STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ.

Trybunał w sprawie o sygn. akt K 31/14 odroczył rozpoznanie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich i rozprawę bez wyznaczenia terminu. Wypada jednak zaznaczyć, że w przedmiocie wniosku RPO swoje stanowisko przedstawiły Sejm RP oraz Prokurator Generalny, zgodnie wnosząc o uznanie kwestionowanych przepisów za zgodne z Konstytucją RP³⁰. Prokurator Generalny zwraca uwagę, że przepisy regulujące zasady postępowania karnoskarbowego – w szczególności art. 303 k.p.k. oraz aparat nadzoru funkcjonujący nad finansowym organem postępowania przygotowawczego wykluczają możliwość fikcyjnego wszczęcia postępowania przygotowawczego wyłącznie po to, by zapobiec przedawnieniu zobowiązania podatkowego. W ocenie autora niniejszego artykułu, jak wskazywano powyżej te instytucje ograniczające swobodę organów skarbowych w postępowaniu karnym są często fikcyjne. Co ciekawe, Prokurator Generalny nie odniósł się do argumentów Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczących informowania podatnika o postępowaniu karnym w fazie in rem i wywołania przez to skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z kolei ze stanowiska Sejmu można wyczytać m.in. następujący pogląd: „niezbędna zatem jest możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia w pewnych, ściśle określonych, sytuacjach, tak, aby realna była możliwość wyegzekwowania tych podatków, które nie są płacone dobrowolnie przez podatników. Temu właśnie służy przewidziane w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. uregulowanie instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego 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” (por. strona 18 stanowiska Sejmu). Jak widać ciało ustawodawcze nie ukrywa, że omawiana instytucja jest po prostu narzędziem dla organów podatkowych, z którego można skorzystać jeśli nie uda się zmieścić się z wyegzekwowaniem zobowiązania podatkowego w pięcioletnim okresie jego przedawnienia. Pogląd taki jest o tyle zastanawiający, że skoro ustawodawca dostrzega, że pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych jest okresem zbyt krótkim, to może go przecież przedłużyć albo wprowadzić inny termin np. w stosunku do podatników nierzetelnych lub oszustów podatkowych (takie rozwiązanie przyjęto m.in. w Wielkiej

30 Obydwa stanowiska, jak i wniosek RPO są dostępne na stronie internetowej Trybunału Konstytucyjnego: <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=K%2031/14> (dostęp: 23.10.2017 r.).

Brytanii), zamiast utrzymywać w systemie prawnym instytucję, która de facto czyni przedawnienie należności podatkowych fikcyjnym.

PODSUMOWANIE

Podsumowując, w ocenie autora niniejszego artykułu aktualna praktyka stosowania instytucji uregulowanej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., której prawidłowość potwierdzana jest w orzecznictwie sądów administracyjnych stwarza ogromne pole do nadużyć i instrumentalnego wykorzystywania tej instytucji oraz wszczynania postępowań karnoskarbowych tylko po to, żeby zapobiec przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Należy przy tym zaznaczyć, że na gruncie aktualnie obowiązującego systemu prawnego i orzecznictwa sądowoadministracyjnego nie istnieje także racjonalny powód, dla którego wszczęcie postępowania karnoskarbowego w sprawie nawet powiązanej z danym zobowiązaniem podatkowym, wywoływał na gruncie materialnego prawa podatkowego skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Niemniej jednak wydaje się mało prawdopodobne, by organy skarbowe odstąpiły od omówionej w tym artykule praktyki mając w tym względzie akceptację sądów administracyjnych. Należy przy tym zgodzić się z P. Kulikiem, wskazującym, że „na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej. Spowodowane to miało być ochroną interesów podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. Przykłady orzecznicze (...) odnoszące się do interpretacji art. 70 § 6 pkt 1 ustawy O.p. przeczą jednak tezie, aby ochrona praw i interesów podatnika oraz kształtowanie na jego korzyść ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych była w praktyce kwestią nadrzędną i rozstrzyganą, co do zasady, na korzyść podatnika³¹”. Stwierdzenia tego dopełnia fakt, iż wykładnia stosowana przez sądy administracyjne jest również sprzeczna z zasadami postępowania karnego, jak już wskazywano wyżej. Osobiście uważam, że ewentualne orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie wspomnianego

31 P. Kulik, *Czy każde zawiadomienie...*, str. 165.

wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP nie przyniesie oczekiwanego rozstrzygnięcia. Abstrahując od tego, że termin wydania rozstrzygnięcia jest nieznan, to z perspektywy dotychczasowego orzecznictwa oraz tego, że Trybunał nie określił w wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, na jakim etapie musi znajdować się postępowanie karnoskarbowe aby wywołać efekt określony w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., można wysnuć wniosek, że Trybunał uznał za wystarczające, by postępowanie było w fazie *in rem*, a nie *ad personam*. Do takich samych wniosków doszedł Naczelny Sąd Administracyjny dostosowując do nich orzecznictwo w zakresie tego przepisu.

Wydaje się więc, że jedyną metodą, by zwalczyć praktyki instrumentalnego wszczynania postępowań karnych w celu zniweczenia przedawnienia się zobowiązań podatkowych jest interwencja ustawodawcy w tym zakresie. Jednym ze sposobów takiej interwencji byłoby uściślenie treści art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w taki sposób, by wskazać, że postępowanie toczy się nie w sprawie, ale przeciwko podatnikowi lub innej osobie (np. przeciwko członkowi zarządu osoby prawnej będącej podatnikiem), która to sprawa jest związana z zobowiązaniem podatkowym, którego bieg terminu przedawnienia ma zostać zawieszony bądź nierozpoczęty. Innym rozwiązaniem byłoby usunięcie tego przepisu z Ordynacji podatkowej i zabezpieczenie interesów fiskalnych skarbu państwa innym rozwiązaniem np. zawieszeniem biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania podatkowego bądź wprowadzenie różnych okresów przedawnienia zobowiązań podatkowych w zależności od sytuacji, np. wprowadzenie dłuższego okresu przedawnienia w przypadku zobowiązań związanych z popełnieniem przestępstwa podatkowego lub dla podatników nierzetelnie określających wysokość swoich zobowiązań.

Niezależnie jednak od podjętego rozwiązania, w mojej ocenie, aktualna praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. sprawia, że zmiany normatywne są nieodzowne, by wykluczyć nagminnie występujące sytuacje, w których przedawnienie zobowiązań jest pozorne, a w rzeczywistości organów podatkowym przepis art. 70 § 1 nie obowiązuje.

SUMMARY

The issue of the application by the tax authorities of a regulation suspending the limitation period of tax liability. Analysis of the practical consequences of the application of art. 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance Act.

The author focuses in the article on the abuses by tax authorities by suspending the limitation period of tax liabilities under the institution referred to in Art. 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance Act in the context of the purpose of this institution, its history, jurisprudence, the views of representatives of the doctrine of tax law and the whole legal system in force in Poland, with particular emphasis on criminal and constitutional law and proposals for alternative legal regulations. Moreover, author expound few different ways of interpreting described regulation. The author also notes the Ombudsman's request to the Constitutional Court to declare that this regulation is unconstitutional as well as opinions on this matter submitted by the Attorney General and the Polish Sejm. In addition, the subject of the analysis is the relationship between the described regulation and art. 114a of the Fiscal Penal Code and the consequences of that relationship.

Key words: tax proceedings and fiscal criminal proceedings, tax, limitation, suspension, Tax Ordinance Act, administrative court, fiscal penal code, tax authority

Słowa kluczowe: postępowanie podatkowe I karnoskarbowe, podatek, przedawnienie, zawieszenie, ordynacja podatkowa, sąd administracyjny, kodeks karny skarbowy, organ podatkowy