
**WYROK TRYBUNAŁU
KONSTYTUCYJNEGO DOTYCZĄCY
NIEZGODNOŚCI ART. 70 § 6 PKT 1
ORDYNACJI PODATKOWEJ Z
KONSTYTUCJĄ A PRAKTYKA
ORGANÓW PODATKOWYCH I
ORZECZNICTWO SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH**

MAREK KALINOWSKI*

SPIS TREŚCI

1. Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. P 30/11 i obowiązek zawiadomienia o zawieszeniu biegu przedawnienia.....	74
2. Stanowisko Ministra Finansów i sądów administracyjnych.....	76
3. Analiza stanowiska zajmowanego w orzecznictwie	77
4. Podsumowanie	83

**WYROK TK Z DNIA 17 LIPCA 2012 R. P 30/11 I OBOWIĄZEK
ZAWIADOMIENIA O ZAWIESZENIU BIEGU PRZEDAWNIEŃ**

Dnia 17 lipca 2012 r. Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok w sprawie o sygnaturze P 30/11, w którym orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub

* Profesor zwyczajny w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji UMK w Toruniu, e-mail: mkal@law.uni.torun.pl

WYROK TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO DOTYCZĄCY NIEZGODNOŚCI
ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A
PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH I ORZECZNICTWO SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH

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 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Konsekwencją tego orzeczenia była m.in. nowelizacja art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹ polegająca na uzależnieniu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe². Wobec tego, że ustawa weszła w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia³ i nie zawiera przepisów przejściowych, wywiera ona jedynie skutki na przyszłość. Oznacza to m.in., że zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dokonane po dniu wejścia w życie znowelizowanego przepisu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej będzie powodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia we wszystkich tych sprawach podatkowych, w których zobowiązanie podatkowe jeszcze nie wygasło.

Powstaje jednak problem wpływu wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej na bieg terminu przedawnienia w sytuacji, w której postępowanie to zostało wszczęte przed wejściem w życie znowelizowanego przepisu Ordynacji podatkowej, a jednocześnie przed tą datą podatnik został poinformowany o tym fakcie przez organ podatkowy. Problem ten zostanie omówiony w kolejnym punkcie niniejszego artykułu.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926), zwana dalej O.p.

² Nowelizacji tej dokonano ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. z 2013 r., poz. 1149.

³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z dnia 30 września 2013 r.

STANOWISKO MINISTRA FINANSÓW I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Stosunkowo szybko stanowisko w analizowanej kwestii zajął Minister Finansów w wydanej przez siebie interpretacji ogólnej prawa podatkowego z dnia 2 października 2012 r. w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁴. Analizując wyrok w sprawie P 30/11 Minister Finansów stwierdził, że Trybunał Konstytucyjny orzekając o niezgodności z Konstytucją przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, nie zakwestionował dopuszczalności samej przesłanki zwieszenia biegu terminu przedawnienia, bowiem uznał on, iż „(...) organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Zauważył on również, że stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny wada normy prawnej tkwi jedynie w braku zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Natomiast oceniając skutki orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, uznał on, że jedynym takim skutkiem jest konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu”. Natomiast, według oceny Ministra Finansów, wyrok ten nie spowodował uchylecia, czy też pozbawienia prawnej skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w wyniku przesłanki określonej w przepisie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, dokonanego wcześniej bez zawiadomienia podatnika.

Wychodząc z tych założeń, Minister Finansów wskazał, w jaki sposób organy podatkowe powinny interpretować i stosować przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku w sprawie jego

⁴ Interpretacja ogólna Nr PK4/8012/239/AAN/12/1804 Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r. w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, Dz. Urz. Min. Fin. z 2012 r., poz. 48.

niezgodności z Konstytucją. Z tych wskazań wynika, że organy podatkowe powinny zawiadamiać podatników o fakcie wszczęcia postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, w sytuacji, gdy wskutek wszczęcia tego postępowania nastąpiło zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zaś zobowiązanie to nie uległo jeszcze przedawnieniu.

Analiza przywołanej interpretacji prowadzi do wniosku, że według Ministra Finansów orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w żadnym stopniu nie wpłynęło na obowiązujący stan prawny. W szczególności, według niego, skutkiem wszczęcia postępowania karnego skarbowego po dacie wydania tego wyroku było zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Natomiast, jak można się jedynie domyślać, że zalecane przez Ministra Finansów informowanie podatników przez organy podatkowe o dacie zawieszenia postępowania wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, miało powodować usunięcie stanu niepewności podatnika co do istnienia lub nieistnienia stosunku podatkowoprawnego.

Podobnego rodzaju pogląd zdają się przyjmować również sądy administracyjne, które uznają, iż w każdym przypadku, gdy podatek został zawiadamiany o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nawet gdy doszło do niego przed wejściem w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne.

ANALIZA STANOWISKA ZAJMOWANEGO W ORZECZNICTWIE

Przywołane wyżej poglądy Ministra Finansów, jak też sądów administracyjnych nie wydają się trafne, bowiem nie uwzględniają ustaleń prawoznawstwa dotyczących znaczenia zachowań psychofizycznych w prawie. Stwarza to kanwę dla sformułowania kilku uwag dotyczących ustaleń nauki prawa, dotyczących tej kwestii, które powinny zostać uwzględnione w sprawach, w których stosowany jest przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej do zawiadomień o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dokonanych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie

WYROK TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO DOTYCZĄCY NIEZGODNOŚCI
ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A
PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH I ORZECZNICTWO SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH

ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne. Zanim jednak zostaną one sformułowane, celowe wydaje ustosunkowanie się do poglądu, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. nie spowodował żadnych zmian w rzeczywistości prawnej, a w szczególności nie pozbawił prawnej skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia w wyniku zajścia zdarzenia unormowanego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W swoim wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z art. 2 Konstytucji przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej 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 tego aktu. Z faktu użycia w tym wyroku zwrotu: "w zakresie, w jakim", można dojść do wniosku, że jest to tzw. orzeczenie zakresowe, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał, że niekonstytucyjna jest jedynie jakaś część normy zrekonstruowanej przez niego z przepisów Ordynacji podatkowej.

Istotą orzeczenia zakresowego jest to, że Trybunał Konstytucyjny nie orzeka o całej normie zdekodowanej z przepisu lub z przepisów aktu prawnego, lecz jedynie o jej części (zakresie). Dotyczy ono jedynie pewnej liczby potencjalnych rezultatów interpretacji przepisów, które mieszczą się w zakresie normy. Innymi słowy, w tego rodzaju wyroku Trybunał Konstytucyjny uznaje za zgodny lub też niezgodny z wzorcem konstytucyjnym nie całą normę, lecz jedynie pewne potencjalne stany faktyczne objęte jej zakresem, względnie jej część odnoszącą się do określonych podmiotów.

Analizując wyrok z dnia 17 lipca 2012 r. można zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny wskazał, że niezgodna z Konstytucją jest dyspozycja normy przewidująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazuje na to ten jej fragment, który ma następujące brzmienie: "w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego". Natomiast w dalszej części sentencji wskazał on, te elementy hipotezy normy podatkowej, a więc te stany faktyczne, w których jej dyspozycja musi zostać uznana za

niekonstytucyjną. Te stany faktyczne obejmują sytuacje, w których zostało wszczęte postępowanie karne, lub postępowanie w sprawie, lecz podatnik nie został powiadomiony o tym fakcie najpóźniej do dnia upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W konsekwencji należy stwierdzić, że wskutek wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny utraciła moc ta część normy podatkowej wyprowadzanej z art. 70 § 6 O.p., która swoją hipotezą obejmuje zdarzenie uregulowane w art. 70 § 6 pkt 1, zaś swoją dyspozycją obejmuje zdarzenie, o którym mowa w art. 70 § 6 zd. wstępne O.p., tj. zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W konsekwencji, normy tej nie można stosować.

Tymczasem zarówno Minister Finansów, jak też sądy administracyjne uznają, że mimo, iż Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność wskazanej wyżej normy, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia, o ile podatnik zostanie zawiadomiony o tym, że zostało wszczęte jedno z tych postępowań. Uznają one zatem, że zawiadomienie przez organ podatkowy podatnika o tych okolicznościach będzie miało taką moc sprawczą w sferze prawa podatkowego, że spowoduje skutek prawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Błąd tego stwierdzenia polega na tym, iż nie uwzględnia on ustaleń nauki prawa, dotyczących znaczenia zachowań psychofizycznych w prawie.

Otóż, jak wskazuje Z. Ziemiński, czynności ludzkie można podzielić na czynności naturalne oraz na czynności tetyczne - czynności o charakterze konwencjonalnym. Jak wskazuje ten autor, te pierwsze czynności sprowadzają się do pewnych ruchów, gestów itp. w określonym czasie i przestrzeni, takich jak np. spożycie marchewki, czy wypicie szklanki wody. Ich wykonanie w naszym środowisku społecznym pozostanie niczym więcej, niż spożycie marchewki, czy wypicie szklanki wody⁵. Według tego autora, nie oznacza to jednak, że dokonanie tychże czynności nie mogły wywierać jakich konsekwencji kulturowych. Jednakże byłoby tak, gdyby stały się one czynnościami konwencjonalnymi. Te ostatnie polegają na tym, że mocą pewnych wyraźnie

⁵ Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966, s. 27-28.

ustanowionych reguł, np. w drodze aktu normatywnego, lub zwyczajowo ukształtowanych reguł, pewnym czynnościom psychofizycznym lub czynności konwencjonalnej prostszej nadaje się sens społeczny, sens kulturowy. Wśród tych reguł wyróżnia się:

a) reguły sensu czynności konwencjonalnej, które wskazują, „jak określonym czynnościom psychofizycznym (lub konwencjonalnym niższego stopnia) przypisać taki a nie inny sens”;

b) dyrektywy celowościowe, które określają, „co należy czynić, aby (na gruncie przyjmowanych reguł sensu) dokonać określonej czynności konwencjonalnej”;

c) ewentualne normy nakazujące dokonanie czynności konwencjonalnej danego rodzaju.

Innymi słowy, właśnie istnienie reguł o takiej właśnie treści pozwala na uznanie, że czynność naturalna staje się czynnością konwencjonalną, której dokonanie wywołuje skutki. Reguły te - jak wskazuje Z. Ziemiński - pozwalają na identyfikację danego zachowania jako czynności konwencjonalnej, ponieważ wyznaczają one zarówno sposób dokonywania, jak i konwencjonalny sens czynności, wykraczający poza znaczenie samych czynności składających się na substrat czynności konwencjonalnej⁶.

Odnosząc powyższe uwagi na grunt prawa, należy stwierdzić, że pewne zachowanie ludzkie będzie mogło być uznane za wywierające jakikolwiek skutek w sferze prawa, gdy będzie obowiązywał przepis, który będzie stanowił, że właśnie to zachowanie, dokonane w określony sposób, wywiera taki lub inny skutek prawny.

Jak wskazano wyżej, na mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego za niekonstytucyjny został uznany przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim wywoływał on 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 ustawy – Ordynacja podatkowa. Skutkiem tego wyroku jest to, że wszczęcie postępowania karnego lub postępowania karnego

⁶ Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, op. cit., s. 76-79; por. też M. Gutowski, *O regułach dokonywania czynności prawnych*, PiP z 2010 r., nr 8, s. 18.

WYROK TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO DOTYCZĄCY NIEZGODNOŚCI
ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A
PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH I ORZECZNICTWO SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH

skarbowego, jako zdarzenia przestały wywierać skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Nie oznacza to jednak, że jeśli podatnik zostałby powiadomiony o wszczęciu postępowania karnego lub karnego skarbowego, to nastąpiłby skutek polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Żaden bowiem przepis art. 70 O.p. nie powiązał z faktem zawiadomienia podatnika żadnych skutków prawnych, w szczególności zaś skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

W sposób pośredni kwestię tę poruszył również Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku w sprawie P 30/11. Uznając, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest niekonstytucyjny, gdyż nie nakazuje poinformowania podatnika o tym, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego, wskazał on, że: "Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. Realizacja celów postępowania podatkowego musi jednak odbywać się bez naruszania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa".

Z przytoczonej wyżej wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego wynika wyraźnie, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stanie się zgodny z Konstytucją, gdy podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się wskutek zajścia wskazanego w nim zdarzenia. Jednocześnie wyraźnie wskazał, że to w gestii ustawodawcy leży uzupełnienie tego przepisu w taki sposób, by spełniał on wymogi konstytucyjności. Można to oczywiście uczynić poprzez zawarcie w przepisie obowiązku poinformowania podatnika np. o wszczęciu samego postępowania karnego albo karnego skarbowego, lub też o tym, że wskutek wszczęcia jednego z tych postępowań nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W ten sposób zachowaniu naturalnemu jakim jest zawiadomienie o określonej treści, ustawodawca nada sens prawny i zwiąże z nim określone konsekwencje.

Tymczasem zarówno interpretacji wydanej przez Ministra Finansów, jak też wyroków sądów administracyjnych wynika, że mimo, iż żaden przepis Ordynacji

podatkowej nie wiązał jakichkolwiek skutków prawnych z zawiadomieniem podatnika o wszczęciu postępowania karnego lub karnego skarbowego, to jednak z takim zawiadomieniem należy wiązać skutek prawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Przyjęcie tego poglądu oznaczałoby jednak, że to organ podatkowy ma prawo do przypisania pewnej wybranej przez siebie czynności faktycznej spośród wielu typów czynności mogących prowadzić do skutku w postaci doprowadzenia do sytuacji, w której podatnik będzie wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się (np. poinformowanie podatnika o wszczęciu wobec podatnika konkretnego postępowania, poinformowanie podatnika, że konkretne zobowiązanie nie przedawni się wskutek wszczęcia postępowania karnego itp.), oraz do przypisania tej czynności skutku prawnego. Jednak takie działania są zarezerwowane wyłącznie dla ustawodawcy, nie zaś dla organu stosującego prawo. Zatem w stanie prawnym sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne żadne działania podjęte przez organ w postaci zawiadomienia podatnika, nie mogły spowodować zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Gdyby natomiast przyjąć stanowisko prezentowane przez Ministra Finansów oraz przez sądy administracyjne, należałoby natychmiast postawić pytanie, jaka ma być treść zawiadomienia podatnika. Czy ma być np. zawiadomienie o samym fakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia, czy może o wszczęciu postępowania. Powstałoby też pytanie, czy w zawiadomieniu tym należy bliżej wskazać o jakie postępowanie chodzi, w szczególności, czy z pisma tego ma wynikać związek pomiędzy postępowaniem podatkowym i postępowaniem i karnym skarbowych. Tego rodzaju pytania można byłoby mnożyć w analizowanym przypadku. Bez wyraźnego rozstrzygnięcia ustawodawczego trudno ustalić, czy czynność faktyczna w postaci zawiadomienia podatnika, która została dokonana przez organ, wywarła jakiegokolwiek skutki. Brak jest bowiem w systemie prawa tego, co Z. Ziemiński nazywa dyrektywami celowościowymi, określającymi „co należy czynić, aby (na gruncie przyjmowanych reguł sensu) dokonać określonej czynności konwencjonalnej”. W konsekwencji, gdyby przyjąć, że to organ określa jaka ma być treść zawiadomienia podatnika, brak byłoby

normatywnego wzorca, w oparciu o który należałoby oceniać, czy dokonane zawiadomienie zostało dokonane prawidłowo, a tym samym wywarło skutek prawny.

Oceniając charakter prawny pism przesyłanych podatnikom przez organy podatkowe przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, zawierających informacje o wszczęciu postępowań karnych lub postępowań w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, których wysyłanie zalecił Minister Finansów we wspomnianej wyżej interpretacji ogólnej prawa podatkowego, należy stwierdzić, że są one zwykłymi czynnościami psychofizycznymi, z którymi nie mogą być wiązane żadne skutki prawne. Przepisy prawa nie wiążą z nimi reguł sensu, które przypisywałyby im jakiegokolwiek konsekwencje normatywne. Brak jest także normatywnie wyznaczonych dyrektyw celowościowych, które określałyby sposób ich wykonania, by mogły zostać uznane za skutecznie dokonane⁷. Stąd też nawet, gdy takie pisma zostaną przesłane podatnikom, zaś ci ostatni dowiedzą się, że zostało wszczęte postępowanie karne lub karne skarbowe, nie może to wywołać żadnych skutków w świecie prawnym.

Niewątpliwie nie można również uznać, by sama interpretacja ogólna prawa podatkowego wydana przez Ministra Finansów miała moc sprawczą wykreowania czynności konwencjonalnej. W polskim systemie prawnym taką moc mógłby mieć jedynie akt prawny rangi ustawowej, nie zaś interpretacja ogólna prawa podatkowego⁸.

PODSUMOWANIE

W konsekwencji, należy uznać, że pisma kierowane do podatników stosownie do treści interpretacji ogólnej prawa podatkowego nie wywrą żadnych skutków w sferze prawa podatkowego. W szczególności nie doprowadzą do tego, że ulegnie zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki zresztą pogląd wynika pośrednio z wypowiedzi Senatu który w uzasadnieniu do przygotowanego przez siebie

⁷ Te ostatnią okoliczność zdaje się dostrzegać również Minister Finansów, który w swojej interpretacji stara się wyznaczyć tego rodzaju reguły.

⁸ Na marginesie należy zauważyć, że Minister Finansów, wydając analizowaną interpretację ogólną prawa podatkowego złamał przepis art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, bowiem w wydanej przez siebie interpretacji nie dokonuje on wykładni prawa podatkowego, lecz stara się je ustanowić.

WYROK TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO DOTYCZĄCY NIEZGODNOŚCI
ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A
PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH I ORZECZNICTWO SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH

projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, która została uchwalona w dniu 30 sierpnia 2013 r., stwierdził, że: "W projekcie nie zawarto przepisów przejściowych, co oznacza, że jeżeli upłynęło w dniu wejścia w życie ustawy 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku - to zobowiązanie, mimo wszczęcia postępowania karnego, zgodnie z wyrokiem TK, uległo przedawnieniu. Jeżeli zaś nie upłynęło 5 lat, lecz np. 3 lata, to organ ma jeszcze 2 lata od dnia wejścia w życie ustawy na poinformowanie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia".

W tej sytuacji można postawić pytanie, czy przed nowelizacją art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, dokonaną ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, można doszukać się w polskim systemie prawnym jakiejś czynności konwencjonalnej, która mogłaby zostać uznana za prawnie skutecznie informującą podatnika o wszczętym postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. Otóż zarówno w Kodeksie postępowania karnego, jak też Kodeksie karnym skarbowym założono, iż osoba może dowiedzieć się o toczącym się postępowaniu w momencie przedstawienia jej zarzutów. Natomiast aktem, w którym zawarta jest tego rodzaju informacja, jest postanowienie o przedstawieniu zarzutów, które doręczane podejrzanemu niezwłocznie po przedstawieniu mu zarzutów. Przedstawienie zarzutów, jak też doręczenie wskazanego wyżej postanowienia stanowią niewątpliwie czynności konwencjonalne, bowiem przepisy obu procedur karnych ustanawiają dla nich zarówno reguły sensu, dyrektywy celowościowe, jak też normy nakazujące dokonanie tych czynności, o ile zostaną spełnione normatywnie określone przesłanki. Jednakże przepisy Kodeksu postępowania karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego normują jedynie konsekwencje tych czynności dla odpowiednich postępowań karnych. Natomiast żadne regulacje prawne nie normują znaczenia tych czynności dla prawa podatkowego, w szczególności wpływu ich dokonania na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stąd też jedynie z bardzo dużymi zastrzeżeniami można byłoby przyjąć, że postawienie zarzutów jest tą czynnością konwencjonalną, której można przypisać takie znaczenie, iż prowadzi do poinformowania podatnika o toczącym się postępowaniu karnym lub postępowaniu

karnym skarbowym, powodując również w sferze prawa podatkowego skutki, które ta ostatnia gałąź prawa wiąże uzyskaniem przez podatnika takiej informacji. W konsekwencji, z dużą ostrożnością można byłoby zaakceptować pogląd, że nastąpi przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdy przed datą upływu tego terminu podatnikowi zostaną przedstawione zarzuty w sprawie o przestępstwo bądź też w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Przyjęcie takiego poglądu wpisywałoby się w motywy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. Ponadto, jeszcze przed wydaniem wyroku przez Trybunał Konstytucyjny podobny pogląd był wypowiedzany w nauce prawa podatkowego⁹.

W konsekwencji należy uznać, iż pogląd, że zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia jest błędny.

⁹ Por. np. B. Brzeziński, A Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego* (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* z 2011 r., nr 1, s. 16 i nast.

SUMMARY

**Judgment of the constitutional court concerning the incompatibility of article 70 §
6 point 1 of tax statute with the constitution and tax business and court of
administrative courts**

The article analyzes the effects of the judgment of the Constitutional Tribunal of 17 July 2012 (P 30/11). According to the author, as a result of the judgment, it became impossible to suspend the limitation period of the tax obligation by notifying the taxpayer of the initiation of proceedings in a case of a fiscal offense or fiscal petty offense. This state lasted until the day of amendment of art. 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance 1997 made by the Act of 30 August 2013 on the amendment of the Tax Ordinance Act, the Tax Penal Code Act and the Customs Law Act.

Key words: tax law, tax, Constitutional Tribunal

Słowa kluczowe: prawo podatkowe; podatek, Trybunał Konstytucyjny