

Ukazuje się od 1991 roku

PRZEGŁĄD PODATKOWY

1 (249)

STYCZEŃ 2012



Andrzej Taudul, Mariusz Marecki

Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości?

Milena Kaniewska-Środecka, Dominika Ramirez-Wołkiewicz

Bancassurance w VAT

– wybór optymalnego rozwiązania

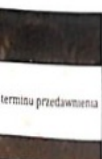
Mariusz Charkiewicz, Paweł Daszczuk

Wpływ postępowania karnego skarbowego

na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

Marcin Borkowski

Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w świetle uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11



ABC

a Wolters Kluwer business

INDEKS 371211

PKWiU: 58.14.12.0

CENA 56,70 zł (w tym 5% VAT)

ISSN 0867-7514



9 770867 751209 01>



TEMAT MIESIĄCA

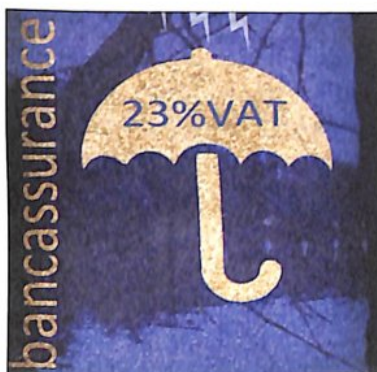
Andrzej Taudul, Mariusz Marecki

Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości?

czytaj na s. 7

Naczelny Sąd Administracyjny w pełnym składzie Izby Finansowej w uchwale z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, uznał, iż abonament medyczny jest nieodpłatnym świadczeniem na rzecz pracownika, podlegającym opodatkowaniu, przychodem zaś z tego tytułu jest wartość odpowiadająca cenie zapłaconej za abonament przypadający na danego pracownika.

Przychód ten należy opodatkować już w chwili nabycia prawa do skorzystania z usługi medycznej. Bez znaczenia pozostaje problem z ustaleniem wartości świadczenia, opodatkowanie samej możliwości korzystania z niego – bez uzyskania zgody pracownika, czy też fakt skorzystania z konkretnej usługi medycznej objętej pakietem, a nie jedynie potencjalna sposobność zrobienia zeń użytku. O kontrowersjach, które nie ustają wokół konieczności opłacenia składek i podatku od wartości pracowniczych pakietów medycznych, traktuje artykuł stanowiący temat miesiąca niniejszego numeru.

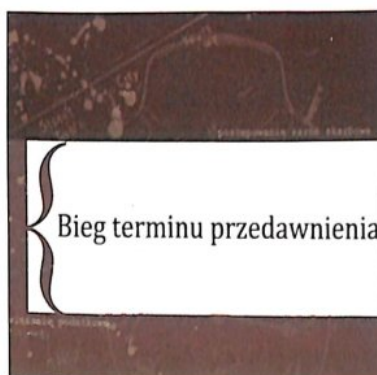


Milena Kaniewska-Śródecka, Dominika Ramirez-Wolkiewicz

Bancassurance w VAT – wybór optymalnego rozwiązania

- Z jakich powodów przepisy dyrektywy 2006/112 nie w pełni pozwalają na jednoznaczną kwalifikację danej usługi jako usługi ubezpieczeniowej objętej zwolnieniem?
- Czy zgodnie z najnowszymi interpretacjami organów podatkowych w przypadku umowy z pośrednikiem ubezpieczeniowym możliwe jest zastosowanie zwolnienia z VAT?
- Dlaczego przy umowach z zakładem ubezpieczeń kluczowe staje się wyraźne określenie roli podatnika w umowie ubezpieczenia?

czytaj na s. 22



Mariusz Charkiewicz, Paweł Daszczuk

Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

- Na czym polega zasada bezpośredniego stosowania ustawy nowej do stanów faktycznych zastanych pod rządami ustawy dotychczas obowiązującej?
- Czy przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest dzień wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, czy też dzień wszczęcia tego postępowania przeciwko podatnikowi?
- Dlaczego zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może nastąpić tylko wtedy, gdy postępowanie karne skarbowe zostanie wszczęte po wydaniu decyzji określającej?

czytaj na s. 28



Marcin Borkowski

Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w świetle uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11

- Jakie muszą być spełnione warunki, aby możliwe było dochodzenie odszkodowania z tytułu szkody wyrządzonej wydaniem oraz wykonaniem bezpodstawnej decyzji o zabezpieczeniu?
- Dlaczego sytuacja, w której postępowanie odwoławcze staje się bezprzedmiotowe po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, a zatem niemożliwa stała się merytoryczna kontrola decyzji o zabezpieczeniu, jest niezgodna z Konstytucją?

czytaj na s. 43

TEMAT MIESIĄCA

Andrzej Taudul, Mariusz Marecki

Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości?	7
---	---

GŁOS DORADCÓW PODATKOWYCH

Dariusz M. Malinowski

Czynności złożone w VAT	3
-------------------------------	---

PROFESJONALIŚCI O PODATKACH	5
-----------------------------------	---

PODATKI

Przemysław Skorupa

Opodatkowanie VAT nieodpłatnych wydań towarów – czy zmiany w VAT ograniczą kampanie promocyjne? (2)	15
--	----

Milena Kaniewska-Środecka, Dominika Ramirez-Wolkiewicz

Bancassurance w VAT – wybór optymalnego rozwiązania	22
---	----

PRAWO KARNE SKARBOWE

Mariusz Charkiewicz, Paweł Daszczuk

Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego	28
---	----

PRECEDENSOWE SPRAWY	36
---------------------------	----

PYTANIE PREJUDYCJALNE	41
-----------------------------	----

ORZECZNICTWO

Marcin Borkowski

Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w świetle uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11	43
---	----

Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych	50
---	----

Przegląd orzecznictwa TSUE	52
----------------------------------	----

WYJAŚNIENIA I INTERPRETACJE

Podatek od towarów i usług

Miejsce świadczenia usług, moment powstania obowiązku podatkowego, zasady przeliczania kwoty wyrażonej w walucie obcej w przypadku usług udzielenia licencji na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług	59
--	----

Prawo karne skarbowe

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe	60
Oszustwo podatkowe	61

AKTUALNOŚCI Z BRUKSELI	63
------------------------------	----

Prenumerata PP	64
----------------------	----

TOPIC OF THE MONTH

Andrzej Taudul, Mariusz Marecki

Healthcare packages – no more doubts?	7
---	---

TAX ADVISERS' VOICE

Dariusz M. Malinowski

Complex activities in VAT	3
---------------------------------	---

EXPERTS' OPINIONS ON TAXES	5
----------------------------------	---

TAXES

Przemysław Skorupa

Taxation of gratuitous releases of goods with VAT – will amendments in VAT cut down promotion campaigns? (2) ...	15
---	----

Milena Kaniewska-Środecka, Dominika Ramirez-Wolkiewicz

Bancassurance in VAT – choice of the optimum solution	22
---	----

FISCAL PENAL LAW

Mariusz Charkiewicz, Paweł Daszczuk

Influence of fiscal penal proceedings on the running of the period of limitation of tax liabilities	28
--	----

PRECEDENT-SETTING CASES	36
-------------------------------	----

REQUEST FOR PRELIMINARY RULING OF COJ OF THE EU	41
--	----

COURTS' DECISIONS

Marcin Borkowski

Results of expiration of an order freezing property in the light of Supreme Administrative Court resolution of 24 October 2011, I FPS 1/11	43
--	----

Administrative courts' rulings – review	50
---	----

CoJ EU rulings – review	52
-------------------------------	----

TAX EXPLANATIONS & INTERPRETATIONS

VAT

Place of provision of services, moment of arising of duty to pay tax, rules of converting an amount denominated in foreign currency in case of licensing activities on the grounds of the Act on Value Added Tax	59
---	----

Fiscal penal law

Voluntary acceptance of liability for fiscal offence or fiscal petty offence	60
Tax fraud	61

NEWS FROM BRUSSELS	63
--------------------------	----

Subscription	64
--------------------	----

Czasopismo wpisane na listę czasopism punktowanych Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego
z liczbą 6 punktów za każdą publikację.

Mariusz Charkiewicz, Paweł Daszczuk

Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

W praktyce stosowania ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ – dalej o.p., bardzo często pojawia się problem związany z interpretacją przepisów dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nietrudno zauważyć, że problem ten wynika z faktu, że jedna z najistotniejszych nowelizacji przepisów w zakresie przedawnienia nastąpiła w 2005 r. Obecnie zobowiązania podatkowe powstałe w tamtym czasie bądź już się przedawniły, bądź zbliżają się do końca okresu przedawnienia. Stąd też zainteresowanie wpływem zdarzeń określonych w art. 70 § 6 o.p. na wydłużenie terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p. Przedmiotem analizy niniejszego artykułu są kwestie związane z interpretacją przepisów przejściowych oraz wpływem postępowania karnego skarbowego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

1. Przepisy przejściowe

Pierwsza regulacja dotycząca zawieszenia biegu terminu przedawnienia została wprowadzona do ordynacji podatkowej dopiero z dniem 1 stycznia 2003 r.²⁾ Na mocy ustawy zmieniającej wprowadzono art. 70 § 6, który stanowił, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe bądź wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Następnie na mocy nowelizacji z 2005 r.³⁾ doprecyzowano ten przepis przez wskazanie, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, a także w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania bądź też w razie wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

1) Tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

2) Na mocy 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 z późn. zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.

3) Na mocy art. 1 pkt 34 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.), która weszła w życie z dniem 1 września 2005 r.

Kolejną nowelizacją⁴⁾ dodano przepis art. 70 § 6 pkt 4, na mocy którego zawieszenie biegu terminu przedawnienia powoduje również doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Problemy z interpretacją przepisów przejściowych dotyczą głównie zmiany wprowadzonej ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r., która to zmiana weszła w życie z dniem 1 września 2005 r. Na mocy tej ustawy nadano nowe brzmienie art. 70 § 6 i § 7 o.p. Problemy interpretacyjne dotyczą tego, jakie przepisy stosować do zobowiązań podatkowych, które powstały przed wejściem nowelizacji w życie, a w stosunku do których już po wejściu w życie nowelizacji nastąpiły zdarzenia wymienione w art. 70 § 6 o.p.

Odnosząc się do zasad stosowania przepisów intertemporalnych, to zgodnie z poglądem przyjętym w orzecznictwie należy przyjąć, że jeżeli brak jest przepisów przejściowych, to ustawa nowa ma zastosowanie do wszystkich zdarzeń zaistniałych w czasie jej obowiązywania⁵⁾. Jednakże, jeżeli zobowiązanie podatkowe powstało na gruncie przepisów poprzednich, nie oznacza to, że do zdarzeń mających wpływ na bieg terminu

4) Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1318), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.

5) Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2007 r., II FSK 1377/05, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2007, z. 6, poz. 81.

przedawnienia również należy stosować przepisy obowiązujące w chwili powstania zobowiązania podatkowego. Nie jest więc tak, że ustawa poprzednia ma zastosowanie jednolicie do wszystkich zdarzeń dotyczących zobowiązania podatkowego. Ustawa poprzednia nie odnosi się bowiem do całego stosunku prawnego zobowiązania, tylko do poszczególnych jego elementów⁶⁾.

Przedawnienie, jak podnosi się w literaturze i orzecznictwie, nie jest jednorodną instytucją, do której mają zastosowanie albo przepisy ustawy nowej, albo starej. W ramach instytucji przedawnienia wyodrębnia się bowiem poszczególne zdarzenia, które następują po powstaniu zobowiązania podatkowego, takie jak rozpoczęcie biegu przedawnienia, jego przerwanie lub upływ⁷⁾.

Takimi zdarzeniami są w szczególności zdarzenia określone w art. 70 § 6 pkt 1, 2, 3 i 4 o.p., w tym wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Analizując dalej tę problematykę, należy zwrócić uwagę na cel wprowadzenia regulacji art. 21 ustawy nowelizującej z 2005 r.⁸⁾ dotyczącej stosowania art. 70 § 4 o.p. Konieczność wprowadzenia art. 21 ustawy zmieniającej wynika właśnie z zasady stosowania ustawy nowej, tj. ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym przez ustawę nowelizującą z 2005 r. Skoro bowiem z zasad stosowania przepisów przejściowych wynika, że stosuje się przepisy z chwili wystąpienia danego zdarzenia, to w przypadku art. 70 § 4 o.p. do zobowiązania podatkowego powstałego przed nowelizacją stosowano by przepisy sprzed nowelizacji, wtedy bowiem miało miejsce zdarzenie powodujące przerwę biegu przedawnienia, tj. zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony. Wprowadzenie regulacji określonej w art. 21 nowelizacji statuuje więc zasadę bezpośredniego obowiązywania ustawy nowej. Powoduje to, że w przypadku art. 70 § 4 o.p. nie obowiązuje reguła nakazująca stosowanie przepisów z daty wystąpienia zdarzenia powodującego przerwę biegu przedawnienia, tylko, na mocy tego przepisu, do zdarzeń mających miejsce pod rządami ustawy starej stosuje się przepisy ustawy nowej. Oznacza to, że

termin przedawnienia w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstałych przed 1 września 2005 r., co do których zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został powiadomiony, biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. W braku przepisu przejściowego, jeżeli środek egzekucyjny zastosowano przed wejściem w życie nowelizacji, termin przedawnienia biegłby na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne. Taka była bowiem treść tego przepisu w dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Reasumując, w braku przepisu art. 21 nowelizacji do zobowiązań powstałych przed 1 września 2005 r. zastosowanie miałyby przepisy ustawy poprzedniej, to bowiem na mocy zdarzenia mającego miejsce pod rządami ustawy poprzedniej doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia. Przepis ten reguluje więc wyłącznie kwestię tego, od kiedy rozpoczął się nowy bieg terminu przedawnienia przy zastosowaniu środka egzekucyjnego, pozostawiając pozostałe kwestie związane z przedawnieniem bez uregulowania.

Przepis art. 21 nowelizacji z 2005 r. jest więc nie tyle przepisem intertemporalnym *sensu stricto* stanowiącym o tym, którą ustawę stosować, ale wprowadza właśnie zasadę bezpośredniego stosowania ustawy nowej (*tempus regit actum*) do stanów faktycznych zastanych pod rządami ustawy starej. Takim stanem jest nie samo zobowiązanie podatkowe, ale – jak stanowi 70 § 4 o.p. – toczące się postępowanie egzekucyjne. Zasada bezpośredniego działania ustawy nowej polega bowiem na tym, że od momentu wejścia w życie ustawy nowej należy ją stosować do wszystkich stosunków prawnych, zdarzeń czy stanów rzeczy danego rodzaju zarówno tych, które dopiero powstaną, jak i tych, które powstały wcześniej, przed wejściem w życie nowych przepisów, ale które trwają w czasie dokonywania zmiany prawa⁹⁾.

Przepisy ustawy nowej, regulującej samodzielnie treść stosunków prawnych, należy stosować od chwili wejścia w życie do wszelkich istniejących w tej chwili stosunków prawnych danego typu. Nie zachodzi wówczas działanie wstecz ustawy nowej, gdyż treść stosunku prawnego ulega przekształceniu stosownie do przepisów ustawy nowej dopiero z chwilą jej wejścia w życie¹⁰⁾. Inaczej, działanie bezpośrednie ustawy nowej polega na tym, że ustawę nową należy stosować do oceny skutków prawnych związanych ze stosunkiem prawnym powstałym pod rządami ustawy dawnej, ale realizujących się po wejściu w życie ustawy nowej¹¹⁾. Podsumowaniem przeglądu poglądów na kwestię zasady bezpośredniego obowiązywania ustawy nowej jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego, w którym

6) Por. H. Dzwonkowski, *Przedawnienie w prawie podatkowym – wybrane zagadnienia (1) i (2)*, Przegląd Podatkowy 2001, nr 11 i 12; H. Dzwonkowski, *Przedawnienie podatkowe – krytyka orzecznictwa*, Monitor Podatkowy 2007, nr 2.

7) W. Morawski, *Przedawnienie zobowiązań podatkowych a kwestie intertemporalne w świetle orzecznictwa sądów i poglądów Ministra Finansów – w poszukiwaniu tzw. linii orzeczniczej*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2008, z. 2, s. 112.

8) Artykuł 21 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw stanowi, że do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 70 § 4 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

9) L. Bielecki, A. Zdunek, *Przerwanie biegu terminu przedawnienia w stosunku do zaległości podatkowych – problemy intertemporalne*, Casus 2008, nr 48, s. 30.

10) J. Gwiazdomorski, *Międzyczasowe prawo prywatne*, Nowe Prawo 1965, nr 6, s. 625, a także M. Sośniak, *Konflikty w czasie norm cywilnoprawnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 1962, s. 107.

11) A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1996, s. 85.

stwierdza się, że zasada bezpośredniego obowiązywania ustawy nowej polega na tym, że od chwili wejścia w życie nowych norm prawnych należy je stosować do stosunków prawnych (zdarzeń, stanów rzeczy) danego rodzaju niezależnie od tego, czy dopiero powstaną, czy też powstały wcześniej przed wejściem w życie nowego prawa, lecz trwają nadal w czasie dokonywania zmiany prawa¹²⁾.

Wracając do ustawy zmieniającej z 2005 r., przepis intertemporalny noweli wrześniowej (art. 21) odnosi się wyłącznie do art. 70 § 4 o.p., pomijając inne paragrafy art. 70 o.p., czyli przepisy z zakresu przedawnienia. W takim przypadku – wobec braku regulacji intertemporalnej – kwestię międzyczasową w odniesieniu do pozostałych paragrafów należy rozstrzygnąć na korzyść zasady bezpośredniego stosowania ustawy zmieniającej¹³⁾.

Taki pogląd znajduje potwierdzenie zwłaszcza w tezie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu¹⁴⁾, zgodnie z którą „o przerwaniu biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych decyduje to, jak w momencie wystąpienia zdarzenia przerywającego przedawnienie regulowały to obowiązujące przepisy”. Prawdopodobnie jest więc stanowisko, zgodnie z którym do każdego ze zdarzeń regulujących przedawnienie należy stosować przepisy obowiązujące w momencie, w którym dochodzi do danego zdarzenia¹⁵⁾. Odnosząc tę tezę do analizowanego problemu, należy przyjąć, że jeżeli zobowiązanie podatkowe powstało, przykładowo, w 2004 r., to wszczęcie postępowania karnego w 2008 r. spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia tylko wówczas, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego miało związek z tym zobowiązaniem.

Skoro więc od 1 września 2005 r. ustawa stanowi, że podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego musi wiązać się z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego, to tylko wszczęcie postępowania ściśle wiążące się z konkretnym zobowiązaniem podatkowym spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Natomiast nie jest tak, że skoro zobowiązanie podatkowe powstało przed nowelizacją z 2005 r., to każde wszczęcie postępowania karnego skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia.

2. Związek zobowiązania podatkowego z postępowaniem karnym skarbowym

Kolejnym zagadnieniem wiążącym się z omawianą problematyką jest związek, jaki musi zająć pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego lub



wykroczenia skarbowego a niewykonaniem zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Pojawiają się tutaj problemy z interpretacją pojęć „niewykonanie zobowiązania podatkowego”, „wszczęcie postępowania w sprawie” i właśnie problem zawiązku, jaki musi istnieć między tymi zdarzeniami.

Jak podnosi się w literaturze, zobowiązanie podatkowe to konkretyzacja obowiązku podatkowego¹⁶⁾. Konkretyzacja ta polega na wskazaniu podatnika, wysokości, terminu i miejsca uiszczenia podatku. Jeżeli wszystkie te elementy zostaną ustalone, to dopiero wtedy powstaje zobowiązanie podatkowe. Oznacza to, że niewykonanie zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., to niezapłacenie podatku w terminie pomimo istnienia skonkretyzowanego obowiązku zapłaty. Podatek niezapłacony jest więc zaległością podatkową¹⁷⁾. Można zatem dojść do wniosku, iż skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia wywołuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego, jeżeli wiązało się ono ze stwierdzeniem istnienia zaległości podatkowej.

Jak słusznie przyjmuje się w literaturze, jeżeli nie została jeszcze wydana decyzja określająca, a istnieje jedynie deklaracja złożona przez podatnika, w której wykazuje on kwotę podatku do zapłaty, to wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej nie doprowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, brak jest bowiem istnienia zaległości podatkowej¹⁸⁾. Jeżeli bowiem przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., to podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.).

Jeżeli jednak w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim

12) Wyrok TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994, nr 2.

13) Wyrok NSA z dnia 15 września 2010 r., II FSK 1100/10; podobnie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 26 listopada 2007 r., III SA/Wa 1399/07; NSA w wyroku z dnia 31 sierpnia 2010 r., I GSK 1111/09; WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 26 listopada 2009 r., I SA/Gd 637/09 oraz WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 8 grudnia 2009 r., I SA/Gd 707/09, treść wyroków dostępna w Vademecum Doradcy Podatkowego.

14) Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 października 2006 r., I SA/PO 262/06, Vademecum Doradcy Podatkowego.

15) W. Morawski, *Przedawnienie zobowiązań podatkowych...*, s. 113.

16) Por. C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2009, s. 67–68.

17) J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie karnej lub karnej skarbowej a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i terminu dochodzenia należności celnych*, *Palestra* 2009, nr 11–12, s. 68.

18) J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego...*, s. 68.

obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku wykazanego w deklaracji, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem należnym do zapłaty, o ile na podstawie przepisu art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy nie określi wysokości zobowiązania podatkowego w innej wysokości¹⁹⁾. Kwestia ta ma istotne znaczenie dla praktyki,

dopóki bowiem nie wydano decyzji określającej, to bieg toczącego się postępowania karnego skarbowego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia, ponieważ nie istnieje zaległość podatkowa. Innymi słowy, oznacza to, że do czasu doręczenia decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego podatek do zapłaty (jego wysokość) wynika wyłącznie z deklaracji podatkowej.

Jeżeli podatek w wysokości wynikającej z takiej deklaracji został zapłacony, to samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w związku z jeszcze toczącym się postępowaniem podatkowym w pierwszej instancji (przed wydaniem decyzji podatkowej), nie stanowi przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia w myśl art. 70 § 6 pkt 1 o.p., art. 21 § 2 o.p. zawiera bowiem domniemanie zgodności z prawdą deklaracji podatkowej, w której podatnik wykazuje kwotę podatku do zapłaty.

Należy więc uznać, że jeżeli podatek wynikający z deklaracji został zapłacony, deklaracja zaś nie została wyeliminowana przez decyzję podatkową, to nie można mówić o tym, że nie zostało wykonane zobowiązanie. Pojęcie zobowiązania (którego nie wykonano) w znaczeniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. należy odnosić do zobowiązania podatkowego istniejącego, określonego, wymagalnego i jednocześnie takiego, którego niewykonanie przez zobowiązanego doprowadziło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mamy więc do czynienia w sytuacji, gdy organ podatkowy pierwszej instancji wyda i skutecznie doręczy decyzję podatkową i w związku z niewykonaniem zobowiązania wynikającego z tej konkretnej decyzji zostanie wszczęte postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Jeżeli natomiast chodzi o związek pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego a niewykonaniem zobowiązania podatkowego, to przyjmuje się, że pomiędzy postępowaniem karnym a zobowiązaniem podatkowym musi występować związek podmiotowo-przedmiotowy, natomiast odrębnym problemem jest ustalenie tego związku na podstawie opisu czynu zabronionego i jego kwalifikacji²⁰⁾. Na gruncie przepisów obowiązujących przed

nowelizacją z 2005 r. przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był niejednoznaczny. Z literalnej wykładni przepisu wynikało, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia powodowało każde wszczęcie postępowania karnego, nawet dotyczącego spraw w ogóle niezwiązanych z zobowiązaniem podatkowym.

Dlatego też problem ten znalazł się na wokandach sądów administracyjnych. Orzecznictwo dotyczyło przede wszystkim przepisu art. 230 § 5 nieobowiązującego już kodeksu celnego²¹⁾, którego brzmienie było analogiczne do brzmienia art. 70 § 1 pkt 6 o.p. obowiązującego do 1 września 2005 r. Na gruncie tego przepisu WSA w Warszawie stwierdził, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia powoduje nie każde wszczęcie postępowania karnego, ale tylko takie, w którym podejrzenie popełnienia przestępstwa wiąże się z niewykonaniem zobowiązania z długu celnego, którego dotyczy to postępowanie karne²²⁾. Dalej Sąd uzasadnia, że przepis nie wskazuje, jaki związek musi zachodzić pomiędzy postępowaniem karnym a należnością celną, aby doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, dlatego też każda sprawa powinna być oceniana indywidualnie. Jednakże musi to być związek ścisły, ponieważ wszczęcie postępowania karnego powoduje zawieszenie biegu terminów przedawnienia, a więc jednej z podstawowych instytucji gwarantujących pewność obrotu, ustanowionych na korzyść uczestników obrotu²³⁾. Pogląd ten został utrwalony też w literaturze – zawieszenie biegu terminu przedawnienia dochodzenia należności celnej wywołuje wszczęcie tylko takiego postępowania karnego, które wiąże się z popełnieniem czynu mogącego mieć wpływ na należność celną²⁴⁾.

Doprecyzowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. we wrześniu 2005 r. dotyczyło tego, że podejrzenie popełnienia czynu ma obecnie dotyczyć przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Oznacza to, że postępowania prowadzone w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny²⁵⁾ – dalej k.k., nie mają wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli chodzi o związek przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, to – jak

ordynacji podatkowej, Casus 2003, nr 28, s. 15.

21) Artykuł 230 § 5 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 z późn. zm.) stanowił, że bieg terminów na powiadomienie dłużnika o zarejestrowaniu kwoty należności wynikających z długu celnego, o których mowa w art. 230 § 4 i 4a, ulega zawieszeniu z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania karnego, postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub wniesienia skargi do sądu administracyjnego;
- 2) zawieszenia postępowania w sprawie celnej;
- 3) wniesienia odwołania od decyzji w sprawie długu celnego.

22) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r., V SA/Wa 3106/08, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

23) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r., V SA/Wa 3106/08; podobnie wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 maja 2009 r., V SA/Wa 2445/08, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

24) J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego...*, s. 73. Analogicznie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 31 marca 2009 r., V SA/Wa 2427/08, *Vademecum Doradcy Podatkowego*, oraz WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Bk 555/08, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2009, nr 4.

25) Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.

19) W. Morawski, *Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, *Prawo i Podatki* 2007, nr 8, s. 28.

20) W. Kuśnierz, *Przedawnienie w prawie podatkowym po nowelizacji*

słusznie zauważono – nie da się określić ogólnie, czy dane przestępstwo lub wykroczenie skarbowe wiąże się z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego. Dopiero po zbadaniu całego stanu faktycznego sprawy można stwierdzić, czy taki związek istnieje. Bez wątplenia najczęściej będą to przypadki przestępstw stygizowanych w art. 54, 56, 57²⁶⁾ ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁷⁾ – dalej k.k.s.

3. Moment, w którym następuje zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Kolejna kwestia będąca przedmiotem niniejszego artykułu dotyczy interpretacji pojęcia „wszczęcie postępowania karnego”. Sedno problemu wiąże się odpowiedzią na pytanie, czy przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest dzień wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, czy też dzień wszczęcia tego postępowania przeciwko podatnikowi. Z zastrzeżeniem, że w obu tych przypadkach podejrzenie popełnienia przestępstwa musi się wiązać z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego. Do tej pory w literaturze był prezentowany pogląd, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia wywołuje już wszczęcie postępowania w fazie *in rem*²⁸⁾.

Jak zauważono wcześniej, przedawnienie jest jedną z podstawowych instytucji gwarantujących pewność obrotu. Oznacza to, że przepisy dotyczące przedawnienia powinny być interpretowane zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*²⁹⁾. Taka wykładnia wynika z zestawienia przepisów ordynacji podatkowej z przepisami regulującymi przebieg polskiego postępowania karnego. Zgodnie z ustawą z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego³⁰⁾ – dalej k.p.k., postępowanie przygotowawcze może toczyć się w fazie *in rem* (tj. w sprawie) albo w fazie *in personam* (tj. przeciwko osobie). Obie te fazy rozdziela postanowienie o przedstawieniu zarzutów, które przekształca postępowanie *in rem* w postępowanie *in personam*.

W postanowieniu o wszczęciu postępowania karnego w sprawie określa się czyn będący przedmiotem

postępowania oraz jego kwalifikację prawną³¹⁾. Określenie czynu będącego przedmiotem postępowania ma jednak charakter prowizoryczny. Ewentualna zmiana przedmiotu postępowania nie wywołuje potrzeby modyfikacji postanowienia o wszczęciu postępowania³²⁾. Inna sytuacja występuje w przypadku prowadzenia postępowania przeciwko osobie. Wówczas każda zmiana przedmiotu postępowania musi zawsze znaleźć wyraz w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów.

Postanowienie o przedstawieniu zarzutów ma więc niezwykle istotne znaczenie dla całego przedmiotu postępowania. Wyznacza ono granice postępowania oraz umożliwia podjęcie czynności obronnych podejrzanemu. Zgodnie bowiem z art. 313 § 2 k.p.k. postanowienie o przedstawieniu zarzutów zawiera wskazanie podejrzanego, dokładne określenie zarzucanego mu czynu i jego kwalifikacji prawnej. Dopiero z chwilą przedstawienia zarzutów podejrzanemu przysługuje status strony w postępowaniu, a co za tym idzie – także szereg gwarancji procesowych. Zawarte w art. 313 § 2 k.p.k. sformułowanie „dokładne określenie zarzucanego czynu” to nic innego jak zwięzłe ujęcie, ze wskazaniem czasu i miejsca, na czym polegało działanie lub zaniechanie sprawcy i jakie szkody powstały, względnie jaki powstał skutek tego działania lub zaniechania³³⁾.

Należy ponadto wskazać, że dopiero z chwilą przedstawienia zarzutów mamy do czynienia z podejrzanym jako stroną postępowania karnego skarbowego. Dopiero z tym momentem podejrzanym może podjąć obronę przed zarzutami oraz uzyskać dostęp do akt. Moment ten daje podejrzanemu możliwość zaznajomienia się z materiałami zgromadzonymi w sprawie i stwierdzenia, czy rzeczywiście jest ono prowadzone w związku z konkretnym zobowiązaniem podatkowym.

Dopiero z chwilą wszczęcia postępowania w fazie *in personam* indywidualizuje się więc osoba, która może ponieść ewentualną odpowiedzialność karną skarbową za zarzucony czyn. Należy zauważyć, że skoro z brzmienia przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wynika, że postępowanie musi wiązać się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, to w postanowieniu o wszczęciu postępowania karnego skarbowego musi być określony podmiot, który nie wywiązał się z tego zobowiązania. Skoro na mocy art. 5 o.p. zobowiązanie podatkowe to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie **podatnika** do zapłacenia podatku, to w przypadku, gdy postępowanie karne skarbowe toczy się tylko w sprawie, nie ma jeszcze określonego podmiotu, który może ponosić odpowiedzialność karną za niewykonanie tego zobowiązania. Dopiero w postępowaniu w fazie *in personam* ustala się, kto może ponieść ewentualną odpowiedzialność za popełnienie

26) J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego...*, s. 69.

27) Tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.

28) J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego...*, s. 70–71; B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, nr 1, s. 15.

29) Szerzej na ten temat A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009; B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007; B. Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe – ich systematyka i znaczenie*, Prawo i Podatki 2008, nr 4; J. Kiszka, *Ochrona podatnika w prawie Unii Europejskiej*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 8; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego*, Wrocław 1989.

30) Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm. Zgodnie z art. 113 § 1 k.k.s. w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej.

31) W. Grzeszczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2008, teza 3 do art. 303 k.p.k.

32) Zmiana przedmiotu postępowania w toku dalszych czynności procesowych nie powoduje konieczności modyfikacji postanowienia o wszczęciu postępowania – J. Grajewski, L. Paprzycki, M. Plachta, *Kodeks postępowania karnego tom 1*, Kraków 2003, s. 718.

33) J. Grajewski (w:) J. Grajewski, L. Paprzycki, M. Plachta, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 750.

przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Oznacza to, że do czasu wskazania podejrzanego prowadzone postępowanie nie wiąże się jeszcze z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego. W fazie *in rem* nie ustalono bowiem podmiotu odpowiedzialnego karnie za to zobowiązanie. Ma to znaczenie choćby z tego powodu, że postępowaniem w sprawie może być objętych kilka, a nawet kilkaset osób, które potencjalnie mogą być odpowiedzialne za niewykonanie zobowiązania podatkowego, oraz z tego powodu, że postępowanie w sprawie karnej skarbowej może dotyczyć wielu zobowiązań podatkowych, jak na przykład w przypadku nierzetelnego prowadzenia ksiąg. Pogląd przeciwny prowadzi w takiej sytuacji do wniosku, że wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej zawiesza bieg terminu przedawnienia w stosunku do wszystkich osób, które mogłyby być odpowiedzialne za objęte całym postępowaniem potencjalne zobowiązania podatkowe.

W związku z tym, że przepis art. 70 § 6 o.p. wiąże zawieszenie biegu przedawnienia ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, o ile podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania podatkowego, to łącząc te dwa elementy, dochodzimy do wniosku, że przepis ten stanowi o wszczęciu postępowania w fazie *in personam*. Wniosek taki jest uzasadniony tym, że

dopiero z chwilą przedstawienia zarzutów dochodzi do skonkretyzowania czasu, miejsca i podmiotu, któremu jest zarzucany czyn, co pozwala na ustalenie, że sprawa dotyczy konkretnego zobowiązania, które nie zostało wykonane. W takim przypadku dochodzi do powiązania zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane, z osobą, której przedstawiono zarzut popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. To powiązanie pozwala na ustalenie, że między zaległością podatkową a postępowaniem karnym zachodzi związek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Problem ten zauważalny jest także w orzecznictwie sądów administracyjnych. W uzasadnieniu wyroku WSA w Białymstoku³⁴⁾ Sąd stwierdził, że postępowanie karne skarbowe **wobec skarżącej** zostało wszczęte w lipcu 2005 r., podczas gdy w lipcu zostało wydane tylko postanowienie o wszczęciu postępowania w fazie *in rem*. Następnie, w kolejnym zdaniu, Sąd stwierdza, że faza *in personam* została wszczęta **wobec skarżącej** dopiero w lutym 2009 r. W świetle przedstawionych przepisów kodeksu postępowania karnego jest to ewidentna sprzeczność. Postępowanie wobec osoby jest

prowadzone dopiero z chwilą przedstawienia zarzutów, a nie wszczęcia postępowania w sprawie. Wbrew temu, co stwierdził Sąd, postępowanie prowadzone od lipca 2005 r. nie toczyło się wobec skarżącej. Postępowanie prowadzone w sprawie, tj. takie, w którym nie ogłoszono postanowienia o przedstawieniu zarzutów, nie może bowiem wskazywać osoby podejrzaną o dokonanie tego czynu ujawnionej w wyniku czynności przeprowadzonych przed dniem tego postępowania. Jest to pogląd utrwalony zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie³⁵⁾.

Należy tutaj również przytoczyć cytowany już wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r. dotyczący związku postępowania karnego z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia. Sąd stwierdził, że związek, o którym mowa, musi być ścisły, ponieważ wszczęcie postępowania karnego powoduje zawieszenie biegu przedawnienia, a więc jednej z podstawowych instytucji gwarantujących pewność obrotu ustanowionych na korzyść uczestników obrotu.

Nie można także poprzestać na pominięciu reguł wykładni teleologicznej. Wskazane powyżej argumenty przemawiają za tym, żeby interpretować przytoczony na początku niniejszego wywodu przepis ordynacji podatkowej w ten sposób, że wszczęcie postępowania karnego następuje w momencie wydania i ogłoszenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów, czyli w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego w fazie *in personam*. Takie rozumienie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. gwarantuje zachowanie zasad ogólnych postępowania podatkowego określonych w art. 120–129 o.p. Skoro bowiem postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie *in rem* może ulegać dowolnym zmianom oraz ze względu na to, że nie wskazuje ono podmiotu odpowiedzialnego za niewykonanie zobowiązania podatkowego, to nie może ono skutkować zawieszeniem biegu terminu przedawnienia w sprawie podatkowej.

Warto dodać, że postępowanie w fazie *in rem* toczy się bez wiedzy podatnika. Organy postępowania przygotowawczego dokonują czynności we własnym zakresie. Odnosząc się do wykładni celowościowej, należy wskazać, że wszystkie zdarzenia, o których mowa w art. 70 § 6 o.p., mające wpływ na bieg terminu przedawnienia są znane podatnikowi. Podatnik ma pewność, kiedy nastąpiło dane zdarzenie. Jest tak zarówno w odniesieniu do ogłoszenia upadłości, środka egzekucyjnego, o którym podatnik musi być zawiadomiony, czy też pozostałych zdarzeń określonych w art. 70 § 6 pkt 2, 3 i 4 o.p. Trudno więc uznać za trafny pogląd, że już wszczęcie postępowania w fazie *in rem* skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia. W takiej sytuacji

35) Wyrok SN z dnia 12 marca 1979 r., I KR 35/79, OSNPG 1980, nr 8; W. Grzeszczyk, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 17 stycznia 1980 r. I KR 35/79 (dot. wykładni art. 257 § 1 kpk)*, Problemy Praworządności 1981, nr 6, s. 61–64; R.A. Stefański (w:) Z. Gostyński (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz. Tom 2*, Warszawa 1998, s. 39–40; J. Grajewski (w:) J. Grajewski, L. Paprzycki, M. Plachta, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 718.

34) Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 8 lipca 2009 r., I SA/Bk 201/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

może bowiem dojść to tego, że podatnik po kilku latach prowadzenia postępowania w sprawie dowiedziałby się, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia³⁶⁾. Ma to także istotne znaczenie w świetle art. 86 § 1 o.p. stanowiącego o obowiązku przechowywania ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podatnik, będąc przekonany o tym, że termin przedawnienia nastąpił, nie wiedząc nic o prowadzonym postępowaniu w sprawie, zniszczył dokumenty dotyczące przedawnionych zobowiązań. W takiej sytuacji podatnik nie ma możliwości podjęcia obrony swojego stanowiska w postępowaniu podatkowym.

Ponadto przy przyjęciu poglądu prezentowanego w niniejszym artykule podatnik ma pewność tego, że postanowienie zostało wydane w określonej dacie, jest bowiem o tym fakcie informowany. Takiej pewności nie daje wydanie postanowienia rozpoczynającego fazę *in rem*. Jest ono wydawane bez wiedzy podatnika. Należy także wspomnieć, że możliwość dowolnego zmieniania postanowienia o wszczęciu postępowania *in rem* może prowadzić do sytuacji, w której podatnik jest postawiony w stanie ciągłej niepewności co do tego, czy przedawnienie już nastąpiło, czy też jego bieg został zawieszony. Podatnik przez cały czas, w którym było prowadzone postępowanie przygotowawcze, nie ma żadnych informacji na temat kierunku toczącego się postępowania. Tworzenie takiego mechanizmu jest rażąco sprzeczne z zasadą sprawiedliwości społecznej³⁷⁾. Budzi także poważne zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją³⁸⁾. Upływ czasu powoduje bowiem zaniknięcie dowodów, utratę pamięci świadków, poza tym przedawnienie jest niejako motywacją dla unikania opieszałości i niedbalstwa organów podatkowych. Jak podnosi się w literaturze, instytucja przedawnienia ma za zadanie stać na straży pewności obrotu i nie przedłużać w nieskończoność sytuacji, w której posiadanie zobowiązania wobec Skarbu Państwa uniemożliwia podatnikom normalne funkcjonowanie i prowadzenie działalności gospodarczej³⁹⁾. Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych ma na celu ochronę pewności i stabilności obrotu prawnego oraz wykluczenie roszczeń, które na skutek upływu długiego okresu od momentu ich powstania byłyby oderwane od sytuacji faktycznej, w jakiej znalazł się podatnik⁴⁰⁾. Przedawnienie ma na celu zagwarantowanie stałości i pewności prawa oraz bezpieczeństwa obrotu, wyłączenie stanu niepewności w stosunkach prawnych, ochronę istniejącego przez dłuższy czas stanu faktycznego, wyeliminowanie trudności dowodowych dłużnika i sądu, odciążenie sądów od orzekania w trudnych,

starych sprawach, oddziaływanie na podmioty uprawnione, by terminowo dochodziły swoich roszczeń⁴¹⁾.

Ponadto należy zwrócić uwagę na związek czasowy między powstaniem zaległości podatkowej a wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Jak wcześniej podniesiono,

o niewykonaniu zobowiązania podatkowego można mówić w przypadku wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Prowadzi to do wniosku, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia nastąpi tylko wtedy, gdy postępowanie karne skarbowe zostanie wszczęte po wydaniu decyzji określającej. Z literalnej wykładni przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wynika bowiem, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia.

Jeżeli chodzi o pozostałe zdarzenia określone w art. 70 § 6 o.p., to zdarzenia te zawsze wiążą się z precyzyjnie ustalonym zobowiązaniem podatkowym, a więc zawsze dotyczą zindywidualizowanego podmiotu, który ma pełną świadomość, że to zdarzenie nastąpiło. Brak jest więc podstaw do odmiennego interpretowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Przepisy należy interpretować w sposób całościowy, opierając się przede wszystkim na analizie wyników wykładni językowej. Jeżeli jednak wykładnia ta nie daje rezultatów, to należy sięgnąć po pozostałe metody wykładni, w tym wykładnię systemową i celowościową. Skoro więc analiza pozostałych zdarzeń wskazanych w art. 70 § 6 o.p. prowadzi do konkluzji, że są to zdarzenia powiązane z konkretnym podatnikiem i konkretnym zobowiązaniem podatkowym i że podatnik ma świadomość o ich zaistnieniu, to również w tym świetle należy interpretować zdarzenie polegające na wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe.

Wydaje się, że takim właśnie założeniem kierował się ustawodawca. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴²⁾ w pkt VIII.12. wskazuje się, że zmiana art. 70 § 6 pkt 1 o.p. uściśla moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ustawodawca potwierdził, że wykładnia tak istotnych z punktu widzenia obrotu instytucji jak przedawnienie musi odbywać się na podstawie wykładni ścieśniającej (*interpretatio restrictiva*). Skoro na gruncie poprzedniego brzmienia ustawy przepis ten był interpretowany ściśle, to teraz też należy przestrzegać tej zasady, mając zawsze na uwadze regułę *in dubio contra proferentem*⁴³⁾.

36) Na ten aspekt problemu uwagę zwraca B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej...*, s. 12.

37) W. Morawski, *Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia...*, s. 28–29.

38) B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej...*, s. 12–17.

39) L. Bielecki, A. Zdunek, *Przerwanie biegu terminu przedawnienia...*, s. 27.

40) B. Brzeziński (w:) M. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1997, s. 169.

41) Por. A. Szpunar, *Nadużycie prawa w dziedzinie przedawnienia*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny* 1969, nr 4, s. 43.

42) Druk sejmowy 3417.

43) J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego...*, s. 72.

Skoro zarówno na gruncie obecnych, jak i poprzednich przepisów⁴⁴⁾ dla zawieszenia biegu przedawnienia konieczne jest zaistnienie ścisłego związku pomiędzy przedmiotem prowadzonego postępowania karnego a niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego, to autorzy niniejszego artykułu uważają, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia powoduje wszczęcie postępowania karnego skarbowego w stosunku do konkretnego podmiotu, tj. fazy *in personam*.

Analogicznie na gruncie przepisów prawa karnego również przyjmuje się pogląd, że zdolność przerwania biegu terminu przedawnienia mają wyłącznie czynności ścigania (*in personam*) z powodu określonego przestępstwa, nie mają natomiast tej zdolności czynności wszczęcia postępowania karnego w fazie *in rem*⁴⁵⁾. Dla przykładu można tutaj podać również art. 102 k.k.

Przedstawione powyżej stanowisko zdaje się również potwierdzać orzecznictwo. W wyroku z dnia 26 lutego 2010 r. WSA w Warszawie stwierdza, że wszczęte postępowania winny odnosić się do sfery penalizowanej związanej z niewykonaniem zobowiązania przez konkretnego podatnika. W istocie zdarzenia procesowe zawieszające bieg terminu przedawnienia winny zatem dotyczyć podatnika, który ma zaległość podatkową w postaci niewykonania zobowiązania objętego instytucją przedawnienia. Nie można więc akceptować sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania, którego 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 wykonane⁴⁶⁾.

4. Wnioski

Podsumowując, należy stwierdzić, że dopiero wszczęcie postępowania karnego przeciwko osobie odpowiedzialnej za skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jako że postępowanie karne skarbowe może być prowadzone przeciwko osobie tylko w fazie *in personam*, to właśnie z tą fazą postępowania należy wiązać skutek

w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Literalna wykładnia przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., który stanowi, że podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego ma wiązać się z niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy przedawnienie, nie daje satysfakcjonujących wyników. Analiza treści całego przepisu budzi bowiem wątpliwości, czy wszczęcie postępowania w sprawie prowadzonej w fazie *in rem* może wiązać się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, którego dotyczy przedawnienie. Jako że skonkretyzowanie czynu zarzucanego podejrzanemu oraz wskazanie podejrzanego następuje dopiero w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów, to wyniki wykładni celowościowej i systemowej pozwalają na stwierdzenie, że dopiero od momentu wszczęcia postępowania w fazie *in personam* możemy mówić o tym, że postępowanie karne skarbowe wiąże się z niewykonaniem skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego. Taka interpretacja tego przepisu znajduje potwierdzenie w treści przepisu, skoro bowiem na mocy nowelizacji doprecyzowano przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wskazując na konieczność zaistnienia ścisłego związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego a niewykonaniem zobowiązania podatkowego, to taki związek istnieje dopiero z momentem wskazania w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów osoby podejrzanego, dokładnego określenia zarzucanego mu czynu i jego kwalifikacji prawnej, o czym stanowi art. 313 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Summary

Influence of fiscal penal proceedings on the running of the period of limitation of tax liabilities

In the practice of applying the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance [TO], there appears very often the problem relating to interpretation of provisions on suspending the running of the period of limitation for tax liabilities. It is by no means difficult to notice that the problem results from the fact that some of the most important amendments to provisions on limitation were introduced in 2005. The current tax liabilities which arose in that period have either become barred by limitation or are close to the end of the period of limitation. This explains the interest in the influence of the events listed in Art. 70.6 TO on extension of the period of limitation specified in Art. 70.1 TO. This article analyses the issues relating to interpretation of the transitional provisions and influence of fiscal penal proceedings on suspension of the running of the period of tax liabilities' limitation.

Paweł Daszczyk

Autor jest asystentem w Katedrze Prawa Gospodarczego i Handlowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie oraz aplikantem adwokackim w ORA Lublin

Mariusz Charkiewicz

Autor jest uczestnikiem seminarium doktoranckiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku oraz adwokatem w ORA Lublin

44) Por. analizę analogicznego przepisu zawartego w art. 230 § 5 kodeksu celnego oraz uzasadnienie wyroku WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r., V SA/Wa 3106/08, oraz wyroku WSA w Warszawie z dnia 9 października 2009 r., V SA/Wa 3104/08, treść wyroków dostępna w Vademecum Doradcy Podatkowego.

45) K. Marszał, *Uwagi na tle przerwy terminu przedawnienia wszczęcia postępowania karnego*, Palestra 1965, nr 12, s. 61; przeciwnie uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego – Izba Karna z dnia 15 października 1992 r., I KZP 28/92, niepubl.

46) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2010 r., III SA/Wa 1303/09. Istnieje także pogląd przeciwny – zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 grudnia 2008 r., III SA/Gl 584/08, treść wyroków dostępna w Vademecum Doradcy Podatkowego. Sąd ten stwierdził, że na gruncie kodeksu celnego, gdzie przepis art. 230 § 5 pkt 1 nie wskazuje na związek pomiędzy postępowaniami, sąd uznał, że użycie przez ustawodawcę określenia „w sprawie” oznacza, że należy brać pod uwagę nie tylko postępowanie prowadzone po przedstawieniu zarzutu określonej osobie, czyli postępowanie *ad personam*, ale też postępowanie wcześniejsze, kiedy organ dochodzenia wszczyna już postępowanie w sprawie, czyli postępowanie *ad rem*. Należy jednak wskazać, że przepis ten ma inne brzmienie niż obowiązujący obecnie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.