

Warszawa, dnia 4 października 2012 r.

Poz. 48

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4/8012/239/AAN/12/1804  
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 2 października 2012 r.

**w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 i 848), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11, uprzejmie przedstawiam, co następuje:

**I. Zakres orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.**

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11 stwierdził, że: „*art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), 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 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.*”.

Wskazać należy, 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 przedawniania. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku stwierdził, że „*(...) 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.*”. Stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny wada normy prawnej tkwi jedynie w braku zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku stwierdził, że: „*Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego.*”.

## **II. Skutki orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.**

Z uzasadnienia wyroku wynika, że wyrok Trybunału „...dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r., obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., gdyż ze względu na przesłankę funkcjonalną, jaką musi spełniać pytanie prawne, przedmiotem kontroli Trybunału mógł być wyłącznie przepis, który pytający sąd zastosuje w sprawie, w związku z którą sformułował pytanie.

Trybunał zwraca jednak uwagę, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę uznaną w tym wyroku za niekonstytucyjną. W związku z tym skutkiem niniejszego wyroku 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.”.

Trybunał Konstytucyjny nie wskazał żadnych innych skutków wyroku, w szczególności nie stwierdził, aby wydane orzeczenie miało uchylać czy pozbawiać 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. W szczególności takiego skutku nie można upatrywać wobec zastosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał na konieczność zmiany aktualnie obowiązującego przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Takie działania legislacyjne zostały już podjęte.

## **III. Stosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa przy uwzględnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego.**

Mając na względzie konieczność wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził: „Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie.”, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego zalecam, aby do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań legislacyjnych, organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, zawiadamiały podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu bądź dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Aczkolwiek przepis art. 121 ustawy - Ordynacja podatkowa jest przepisem proceduralnym, to ze względu na treść zasady informowania wyrażonej w tym przepisie, możliwe jest jego zastosowanie przy zawiadamianiu podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

1. Zawiadomienia powinny być skierowane do podatników, których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu oraz nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia na mocy art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, bez względu na datę wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub datę jego zakończenia.

2. W zawiadomieniu organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do poinformowania o dacie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.

W zawiadomieniu nie podaje się informacji o okolicznościach i powodach wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, przesłankach oraz zakresie tego postępowania. Nawiązując do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego należy wskazać: „Nie znaczy to, że - zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe powinno być jawne dla podatnika, a w szczególności, że powinien on być zawiadamiany o wszczęciu postępowania in rem. Byłoby to sprzeczne z zasadą tajności tej fazy postępowania przygotowawczego, która ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasady prawdy materialnej. Gdyby bowiem podatnik wiedział, że w dotyczącej go sprawie toczy się postępowanie karne skarbowe, mógłby podjąć działania utrudniające lub uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego. Naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie

*polega więc na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe.”.*

**3.** Zawiadomienie powinno być doręczone podatnikowi nie później niż przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.

W przypadku gdy zaistniały okoliczności skutkujące, zgodnie z art. 70 § 2-7 ustawy – Ordynacja podatkowa, przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zawiadomienie powinno nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego obliczonego zgodnie z tymi przepisami.

**4.** W zawiadomieniu należy podać informację o dalszym biegu terminu przedawnienia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, po upływie okresu zawieszenia, jeżeli postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zostało wszczęte i prawomocnie zakończone przed upływem terminu przedawnienia.

W przypadku gdy postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zostało jeszcze prawomocnie zakończone o dalszym biegu terminu przedawnienia organ podatkowy informuje w odrębnym zawiadomieniu.

**5.** Organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, powinny uzyskiwać od organów prowadzących postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe informacje o wszczęciu oraz prawomocnym zakończeniu tych postępowań.

**6.** Zawiadomienie stosuje się również, gdy w sprawie danego zobowiązania podatkowego nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub czynności sprawdzające.

**7.** Na mocy art. 71 ustawy - Ordynacja podatkowa powyższe należy stosować odpowiednio do płatników lub inkasentów.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski