

Bogumił Brzeziński* 

Marek Kalinowski** 

GŁOSA DO UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 18 MARCA 2019 R., SYGN. I FPS 3/18

Streszczenie. W glosie przeanalizowano uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego, która dotyczy problematyki skuteczności doręczenia podatnikowi informacji o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, w sytuacji gdy popełnienie przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Autorzy krytycznie odnoszą się do argumentacji użytej przez sąd w uzasadnieniu uchwały.

Słowa kluczowe: Naczelnny Sąd Administracyjny, podatek, przedawnienie zobowiązań podatkowych, doręczanie pism, przedstawicielstwo w postępowaniu podatkowym

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

** Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: mkal@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

1. Dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie, należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony.

2. Uchybienie w realizacji powyższego obowiązku powinno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

I

W myśl art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa² 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. Natomiast art. 70c tego aktu stanowi, że organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 §§ 1 i 1a o.p. oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia. Pierwszy z tych przepisów uzależnia powstanie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od wszczęcia postępowania karnego skarbowego i zawiadomienia o nim podatnika. Natomiast drugi z przywołanych przepisów reguluje zagadnienie zawiadomienia podatnika o wszczęciu tego postępowania. Aby doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, muszą zostać spełnione wszystkie przesłanki unormowane w tych przepisach.

¹ Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej: o.p.

² Aktualna wersja ustawy: Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.

Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) wyrażony w tezie uchwały może budzić wątpliwości. Przy tym bardziej interesujące niż same tezy uchwały wydają się założenia (przesłanki), jakie przyjął sąd i jakie pozwoliły mu na sformułowanie tez uchwały.

Należy zgodzić się z poglądem NSA, w myśl którego zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p., jest czynnością materialno-techniczną. Czynności takie muszą mieć wprawdzie stosowną podstawę normatywną, lecz w obowiązującym stanie prawnym podstawa *modus operandi* takich czynności nie zawsze jest dostatecznie unormowana³. W szczególności nie została przyjęta zasada, w myśl której do wykonywania tych czynności należy stosować przepisy procedury administracyjnej czy też podatkowej⁴. Tymczasem w świetle przepisów rozdziału 3a Ordynacji podatkowej pełnomocnik strony to instytucja prawa procesowego. Pełnomocnik jest bowiem upoważniony do działania za stronę w ramach toczących się postępowań. Natomiast zawiadomienie podatnika, o którym mowa w art. 70c o.p., odbywa się poza postępowaniem podatkowym, w którym podatnik jest stroną – i to nawet wówczas, gdy takie postępowanie się toczy.

II

Posługując się terminologią zaczerpniętą z teorii performatywów, sformułowanej po raz pierwszy przez J.L. Austina⁵, można stwierdzić, że ustawodawca podatkowy unormował w art. 70 § 6 pkt 1 i 70c o.p. performatyw, który – o ile będzie udany – spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia⁶.

³ Por. szerzej M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018, s. 286–326.

⁴ W literaturze wskazuje się, że w demokratycznym państwie prawnym prawo jednostki do procesu powinno obejmować również czynności materialno-techniczne. Stąd też postuluje się, by czynności te miały wyraźną podstawę procesową. Wysuwa się także postulat *de lege ferenda*, by rozciągnąć na nie przepisy zawarte w kodeksie postępowania administracyjnego, a w wypadku czynności dokonywanych w sprawach podatkowych – przepisy działu IV Ordynacji podatkowej – M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne...*, s. 321.

⁵ J.L. Austin, *How to Do Things with Words*, Oxford 1962.

⁶ W polskiej literaturze na temat struktury performatywów por. M. Patryas, *Performatywy w prawie*, Poznań 2005; na temat kwestii skuteczności performatywów por. Ł. Łukomski, *Skuteczność formalna i materialna performatywu*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 2015, t. 75, <https://doi.org/10.18778/0208-6069.75.13>

Dla swej skuteczności performatyw musi zostać dokonany nie tylko przez właściwą osobę, lecz również wobec właściwej osoby wskazanej w ustalonej procedurze. Przepis art. 70c o.p. stanowi, że organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z brzmienia tego przepisu wynika zatem, że adresatem (odbiorcą) zawiadomienia powinien być podatnik⁷.

Sąd dowodzi, że w analizie zagadnienia prawnego będącego przedmiotem uchwały należy wyróżnić dwa stany faktyczne:

- 1) gdy zachodzi tożsamość pomiędzy organem właściwym do dokonania zawiadomienia przewidzianego w art. 70c o.p. i organem prowadzącym postępowanie;
- 2) gdy wspomniana tożsamość podmiotowa nie zachodzi.

W pierwszej sytuacji – pisze sąd – gdy ten sam organ podatkowy zobowiązany jest do dokonania przedmiotowego zawiadomienia i jednocześnie prowadzi postępowanie, nie powinno budzić wątpliwości, że doręczenie tego zawiadomienia z art. 70c o.p. musi być dokonane do rąk ustanowionego pełnomocnika.

Ta koncepcja opiera się na apriorycznym założeniu, że doręczenie zawiadomienia – w sytuacji gdy toczy się postępowanie podatkowe – jest także czynnością procesową. Pogląd wyrażony w uzasadnieniu głosowanej uchwały – w myśl którego przepis art. 70c o.p., mimo że nie jest zawarty w przepisach działu IV, określającego zasady i reguły postępowania podatkowego, zawiera normę prawną o charakterze procesowym – budzi istotne wątpliwości. Lokalizacja przepisu nie ma oczywiście przesądzającego znaczenia co do jego charakteru i charakteru normy z niego wynikającej. Wspomniany przepis – dosyć nieudolnie zredagowany – zakreśla termin na zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego we wskazanych w tym przepisie okolicznościach oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle teorii performatywów*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2023 [w druku].

W obu przypadkach – zarówno gdy postępowanie się toczy, jak i wówczas, gdy sytuacja taka nie ma miejsca – jest to czynność materialno-techniczna, niewpływająca bezpośrednio na zakres praw i obowiązków „procesowych” strony-podatnika, dająca natomiast podatnikowi wiedzę o jego zmieniającej się sytuacji materialnoprawnej.

III

W uzasadnieniu uchwały sąd pisze, że przepisy rozdziału 5 Ordynacji podatkowej, zatytułowanego „Doręczenia”, regulują sposób komunikowania się organu prowadzącego postępowanie podatkowe ze stroną oraz innymi podmiotami tego postępowania. Podkreśla przy tym trafnie, że wszelkie pisma procesowe adresowane do strony powinny być doręczane w sposób przewidziany w tych unormowaniach. Inny sposób komunikacji jest bezskuteczny prawnie, nie wywołuje skutków prawnych. W sytuacji gdy strona ma ustanowionego pełnomocnika ogólnego, obowiązkiem organu będzie dokonanie doręczenia temu pełnomocnikowi.

Problem polega jednak na tym, że sąd tkwi w błędzie, twierdząc, że doręczenie zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c o.p., jest czynnością procesową, w sytuacji gdy jest to – jak trafnie wskazuje sąd w innym miejscu – czynność materialno-techniczna, determinująca sytuację materialnoprawną podatnika (wydłużenie, obiektywnie rzecz biorąc, istnienia zobowiązania podatkowego w czasie).

IV

Sąd podejmuje się rozwikłania problemu podmiotu właściwego do otrzymania zawiadomienia, w sytuacji gdy nie udzielono pełnomocnictwa ogólnego. Formułuje on tutaj dwa pytania i udziela na nie odpowiedzi – niestety niezadowolających.

Pierwsze pytanie dotyczy tego, czy doręczenie zawiadomienia z art. 70c o.p. następuje – o czym już była mowa – w ramach toczącego się postępowania, a więc, czy jest czynnością procesową tego postępowania, czy jedynie **w czasie, w którym toczy się postępowanie**. Wyrażony w uzasadnieniu uchwały pogląd, w myśl którego, jeśli toczy się postępowanie podatkowe, to dokonane w jego toku doręczenie zawiadomienia stanowi czynność procesową tego postępowania, jest oczywiście błędny. Sąd pisze w uzasadnieniu uchwały, że „nie sposób więc zasadnie twierdzić, że jest

to czynność procesowa podejmowana poza toczącym się postępowaniem”. Sąd prezentuje więc ludyczne, intuicyjne rozumienie pojęcia postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe toczy się, coś się dzieje obok tego postępowania, ale ma jakiś – nawet pośredni – związek z prawami i obowiązkami podatnika-strony postępowania, a więc to „coś” też jest elementem postępowania.

Otóż postępowanie podatkowe toczy się według zasad i reguł opisanych w dziale IV Ordynacji podatkowej. A w tych przepisach nie ma mowy o zawiadomieniu z art. 70c o.p. W związku z tym można zasadnie twierdzić, że zawiadomienie podatnika nie jest czynnością procesową, a w konsekwencji nie można go łączyć z toczącym się postępowaniem. Jeszcze raz – zawiadomienie rzutuje na materialnoprawną sytuację podatnika, natomiast na jego sytuację procesową w takim samym stopniu jak każdy inny element podatkowego stanu faktycznego. Tyle tylko, że jak dotąd nikt nie wpadł na pomysł włączania do procedury podatkowej np. obowiązku podatkowego czy też przedmiotowo-podmiotowego zakresu opodatkowania.

Ewentualne wątpliwości (gdyby istniały) można usunąć prostym rozumowaniem: „czy w sytuacji, gdy nie toczy się postępowanie podatkowe, a organ podatkowy stosuje art. 70c o.p., należałoby uznać, że zastosował on normę postępowania (procedury) podatkowej?”. Inaczej: „czy bez wyraźnego wskazania w przepisie prawa można stosować przepisy procedury podatkowej poza postępowaniem, które przecież – nawiasem mówiąc – się nie toczy?”

Odpowiedź brzmi: można, ale na zasadzie *analogii legis*. Sąd poszedł jednak inną ścieżką interpretacyjną, naszym zdaniem błędną.

V

Sąd uznaje (oczywiście bezzasadnie), że zawiadomienie jest składnikiem procedury podatkowej. To pozwala mu na sformułowanie kolejnego pytania – o to, w jakiej roli w tym postępowaniu występuje organ, który zawiadamia w trybie art. 70c o.p., jeśli nie jest organem prowadzącym postępowanie. Wskazuje przy tym, że w toku każdego postępowania jest jeden organ prowadzący postępowanie, strona lub strony, uczestnicy postępowania oraz inne podmioty postępowania administracyjnego. Trafnie też zauważa, że organu zawiadamiającego w trybie art. 70c o.p. nie można zakwalifikować do żadnej z tych grup. Nie jest przecież organem prowadzącym postępowanie, bo taki organ jest zawsze jeden. Uznaje jednak ostatecznie,

że „organ zawiadamiający występuje w tym postępowaniu w charakterze quasi-organu współdziałającego”.

Problem jednak w tym – czego nie dostrzega sąd – że „organ zawiadamiający” nie ma żadnej pozycji procesowej w toczącym się postępowaniu. Nie ma bowiem w nim żadnych praw ani żadnych obowiązków, a dokonuje jedynie – jak trafnie wskazuje sąd – czynności materialno-technicznej (doręczenia pisma). Z nikim też w toczącym się postępowaniu nie współdziałała – określanie go mianem „quasi-organu współdziałającego” jest oczywistym nadużyciem semantycznym, a w istocie próbą znalezienia usprawiedliwienia przyjętej koncepcji wiązania wyłącznej właściwości pełnomocnika procesowego do przyjęcia zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

Sąd uporczywie dąży więc do przekonania „publiczności”, że jest inaczej i organ zawiadamiający działa w ramach postępowania podatkowego. To założenie – nad wyraz wątpliwe – rozwiązuje mu inne problemy, takie np. jak sposób i warunki skuteczności doręczenia zawiadomienia czy to podatnikowi, czy też – jak chce tego sąd – jego pełnomocnikowi. Argumentacja sądu w odniesieniu do tej kwestii może być przekonująca, ale jedynie dla osób ponadprzeciętnie podatnych na oddziaływanie natury perswazyjnej.

VI

Można zgodzić się z sądem, że przepisy dotyczące doręczeń pełnią m.in. funkcje gwarancyjne dla strony. Strona – pisze sąd w uzasadnieniu uchwały – po to ustanawia pełnomocnika, aby ten prowadził jej sprawę. To pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatnika.

Sąd uważa, że strona postępowania podatkowego może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanej informacji, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy.

Sąd nie dostrzega jednak tego, że nawet gdyby hipotetycznie przyjąć, że prawo pozwala na skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zarówno w przypadku doręczenia zawiadomienia podatnikowi, jak i jego pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie⁸, to doręczenie zawiadomienia

⁸ Taki pogląd, na gruncie istniejącego wcześniej stanu prawnego, wyraził NSA w wyroku z dnia 14 października 2015 r., sygn. I FSK 1052/14, dopuszczając skuteczność

podatnikowi nie miałyby innego wpływu na zakres jego obowiązków bądź to na zakres jego praw czy też na poziom ochrony tych ostatnich – niż ma to miejsce w sytuacji, gdy zawiadomienie doręcza się pełnomocnikowi ogólnemu w toczącej się sprawie. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia jest instytucją prawa materialnego, a skutek zawieszający występuje z mocy ustawy – po spełnieniu przewidzianych prawem warunków. Podatnikowi nie przysługuje – co oczywiste – żaden środek prawny na otrzymane zawiadomienie.

Tak więc w opisaney wyżej hipotetycznej sytuacji prawnej doręczenie zawiadomienia podatnikowi nie naruszałoby w żaden sposób funkcji gwarancyjnej przepisów o doręczeniach (bo jaka gwarancja miałyby zostać osłabiona bądź zniweczona?), a świadomość czy też brak świadomości nie ma dla podatnika w kontekście możliwości działań na płaszczyźnie prawnej żadnego znaczenia. Nie wpływa też na prawa i obowiązki procesowe podatnika, w tym na możliwość oddziaływania na jego pozycję własną w postępowaniu podatkowym.

To samo można powiedzieć o realnie istniejącym dylemacie interpretacyjnym: bez znaczenia dla ochrony praw podatnika jest to, czy adresatem doręczeń będzie sam podatnik, czy też – jak tego chce sąd – pełnomocnik ustanowiony przez niego do prowadzenia sprawy podatkowej. W każdym razie sąd nie podejmuje się wskazania żadnego prawa czy uprawnienia podatnika, które narażone byłoby na jakieś ryzyko tylko dlatego, że zawiadomienie doręczono podatnikowi, nie zaś jego pełnomocnikowi. Reasumując, argument „pilnującego interesów podatnika” pełnomocnika tego pierwszego nie ma istotnego waloru interpretacyjnego.

VII

Konkluzje powyższych rozważań byłyby następujące.

Po pierwsze, nie budzi wątpliwości to, że doręczenie zawiadomienia, o którym mowa w uchwale, w sytuacji gdy nie toczy się żadne postępowanie z udziałem podatnika, powinno następować do rąk podatnika – niezależnie od tego, jaki organ administracji państwowej doręczenia takiego dokonuje.

prawną doręczenia zawiadomienia bezpośrednio podatnikowi, a w trakcie toczącego się postępowania – pełnomocnikowi ogólnemu. Pogląd ten nie jest bezpodstawny.

Po drugie, jeśli toczy się postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa etc.), a podatnik ustanowił pełnomocnika ogólnego na podstawie art. 138a § 1 o.p., to ze względu na to, że taki pełnomocnik jest upoważniony do „działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych” (art. 138d § 1 o.p.), odbiorcą pisma, którego treścią jest zawiadomienie, może być pełnomocnik ogólny. Bez znaczenia jest to, czy zawiadomienia dokonuje organ prowadzący sprawę, której stroną jest podatnik, czy też inny organ administracji podatkowej.

Po trzecie, pod rozważę można też wziąć pogląd wyrażony na gruncie istniejącego wcześniej stanu prawnego przez NSA w wyroku z dnia 14 października 2015 r., sygn. I FSK 1052/14, dopuszczający skuteczność prawną doręczenia zawiadomienia zarówno bezpośrednio podatnikowi, jak i – w trakcie toczącego się postępowania – pełnomocnikowi. Nie ma bowiem przekonujących argumentów za uznaniem, że ustanowienie pełnomocnika ogólnego w postępowaniu podatkowym – w sytuacji gdy, jak wynika z przepisu, może on działać „w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych” (a więc w sprawach nienależących do postępowania podatkowego) – likwiduje bądź zawiesza podmiotowość podatnika w zakresie tego rodzaju spraw. Jednakże pozytywna lub też negatywna ocena tego poglądu wymagałaby poważnych rozważań i uwzględnienia wielu dyrektyw, takich jak choćby ochrona słusznego interesu podatnika.

BIBLIOGRAFIA

- Austin J.L., *How to Do Things with Words*, Oxford 1962.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle teorii performatywów*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2023 [w druku].
- Łukomski Ł., *Skuteczność formalna i materialna performatywu*, „*Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica*” 2015, t. 75, <https://doi.org/10.18778/0208-6069.75.13>
- Masternak M., *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018.
- Patryas M., *Performatywy w prawie*, Poznań 2005.

COMMENTARY ON JUDGEMENT OF SUPREME ADMINISTRATIVE COURT
(7 JUDGES) FROM 18TH OF MARCH 2019 (I FPS 3/18)

Summary. Commentary analysed abovementioned judgement of Supreme Administrative Court which deals with a problem of the effectiveness of delivering to the taxpayer information on the suspension of the limitation period for tax payment as a result of initiation criminal proceedings in connection with the suspicion of committing a crime or a penal fiscal offence. The authors are critical of the arguments used by the court in justifying the judgment.

Keywords: Supreme Administrative Court, tax, limitation period, delivering of notice, legal representation in tax affairs