

Bogumił Brzeziński

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

bogumil@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

Marek Kalinowski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

mkal@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle teorii performatywów

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2023.021>

1. Wstęp

W myśl art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ 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 wykro-

¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: O.p.

czenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Natomiast przepis 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. By doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, muszą zostać spełnione wszystkie przesłanki unormowane w tych przepisach. Posługując się terminologią zaczerpniętą z teorii performatywów, sformułowanej po raz pierwszy przez J.L. Austina², można stwierdzić, że ustawodawca unormował w art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c O.p. performatyw³, który – o ile będzie udany, czy też fortunny⁴ – spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia⁵.

Według Austina warunki fortunności dzielą się na trzy grupy: 1) musi istnieć procedura konwencjonalna, która wskazuje elementy, które muszą zajść, ich kolejność, okoliczności ich zajścia oraz ich uczestników; 2) procedura musi zostać przeprowado-

² J.L. Austin, *How to Do Things with Words*, Oxford 1962.

³ W filozofii języka J.L. Austina wypowiedź performatywna, która dokonuje czegoś przez sam fakt jej wypowiedzenia. Innymi słowy, zmienia ona pewien stan rzeczy.

⁴ Sam J.L. Austin nie posługiwał się słowem udany, lecz fortunny. Według niego akt mowy stanie się zdarzeniem performatywnym, powodującym zmianę, gdy spełni tzw. warunki fortunności.

⁵ 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 Lodzianensis. Folia Iuridica” 2015, nr 75.

na w sposób poprawny i zupełny; 3) intencje i czyny uczestników muszą być zgodne z celem zdarzenia⁶.

Ustalenia z zakresu filozofii lingwistycznej poczynione przez Austina od dawna są przedmiotem zainteresowania teorii prawa. Już w latach 60. XX w. Zygmunt Ziemiński zwrócił uwagę na ich znaczenie dla prawoznawstwa. Wskazał on, że czynności ludzkie można podzielić na czynności naturalne oraz czynności tetyczne – czynności o charakterze konwencjonalnym. 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 spożyciem marchewki czy wypiciem szklanki wody⁷. Według tego autora nie oznacza to jednak, że dokonanie tychże czynności nie może wywierać jakichkolwiek konsekwencji kulturowych. Jednakże jest tak wówczas, gdy stają się one czynnościami konwencjonalnymi. Te ostatnie polegają na tym, że mocą pewnych wyraźnie ustanowionych reguł, np. w drodze aktu normatywnego lub zwyczajowo ukształtowanych reguł, pewnym czynnościom psychofizycznym lub czynności konwencjonalnej 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, istnienie reguł o takiej właśnie treści pozwala na uznanie, że czynność naturalna staje się czynnością konwencjonalną, której dokonanie wywołuje skutki prawne. Reguły te – jak

⁶ J.L. Austin, op. cit., s. 14–15.

⁷ Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966, s. 27–28.

wskazuje Zygmunt 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 konwencjonalnej⁸.

Można wyraźnie dostrzec, że w swoich rozważaniach Ziemiński nawiązał do teorii performatywów Austina, a ponadto przeniósł na grunt nauki prawa warunki fortunności czynności konwencjonalnych.

W niniejszym artykule autorzy nie podejmują rozważań teoretycznych dotyczących samych performatywów w prawie. Podejmują jedynie próbę analizy charakteru prawnego zawiadomienia podatnika unormowanego w art. 70c O.p., wykorzystując narzędzia wypracowane przez Austina w teorii performatywnych aktów mowy oraz w świetle ustaleń teorii prawa.

2. Warunek wstępny zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia

By performatyw był fortunny, a więc by wywarł zakładany skutek, wymaga się niekiedy, by spełnione były pewne warunki wstępne określające, w jakich okolicznościach można go skutecznie dokonać.

Z art. 70 § 1 pkt 6 oraz art. 70c O.p. wynika, że warunkiem wstępnym skutecznego zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego jest wszczęcie tego postępowania. Zatem warunkiem wstępnym zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Dodatkowo musi istnieć związek pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, objętego postanowieniem o wszczęciu postępowania, i niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy przedawnienie.

⁸ Z. Ziemiński, *op.cit.*, s. 76–79; por. też M. Gutowski, *O regułach dokonywania czynności prawnych*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 8, s. 18.

Jednak nie zawsze wszczęcie postępowania karnego skarbowego będzie prowadziło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia mimo zawiadomienia podatnika w sposób wskazany w art. 70c O.p. Jak wynika z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 24 maja 2021 r.⁹, sądy administracyjne powinny badać, czy postępowanie karne skarbowe nie zostało wykorzystane instrumentalnie, jedynie w celu doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W konsekwencji, jeśli postępowanie karne skarbowe zostanie wszczęte jedynie we wspomnianym wyżej celu, nie wywrze ono skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Jak wskazał w uzasadnieniu przywołanej uchwały NSA, przyjęcie, że w wypadku, gdy organ wszczął postępowanie karne skarbowe dla uzyskania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, stanowiłoby nadużycie prawa. W konsekwencji przyjęcie, że w takiej sytuacji, poprzez samo wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nastąpił skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p., stanowiłoby nadużycie tej instytucji, godzące w zasadę zaufania do organów państwa, a także zasadę praworządności, wynikające z art. 2 i art. 7 ustawy zasadniczej. Z tym wywoodem należy się w pełni zgodzić. Można jednak wskazać, że brak skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia mimo wszczęcia postępowania karnego skarbowego i zawiadomienia podatnika można też uzasadnić w oparciu o teorię performatywów. Wskazano wyżej, że w świetle tej teorii performatyw jest fortunny, a więc wywołuje zakładany skutek, pod warunkiem, że intencje i czyny uczestników są zgodne z celem zdarzenia. Postępowanie karne skarbowe ma swój cel normatywny. Jeśli zatem zostaje ono wszczęte, mimo że nie będzie miało służyć temu celowi, lecz jedynie doprowadzeniu do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, intencje i czyny podmiotu wszczynającego postępowanie będą niezgodne z celem zdarzenia.

⁹ I FPS 1/21, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2022, nr 10, poz. 91.

W konsekwencji wszczęcie postępowania karnego skarbowego, będącego również performatywem, nie będzie fortunne. W konsekwencji także performatyw w postaci zawiadomienia dokonanego na podstawie art. 70c O.p. będzie należało uznać za niefortunny, a więc niewywierający skutku w sferze prawnej.

3. Działanie właściwej osoby zawiadamiającej podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia

Kolejnym warunkiem wywarcia przez performatyw skutków prawnych jest działanie właściwej osoby. Organ właściwy do zawiadomienia, od którego uzależniona jest skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia, został wskazany w art. 70c O.p. Stanowi on, że takiego zawiadomienia dokonuje „organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Użyte w tym przepisie sformułowanie „organ właściwy” wydaje się kierować wykładnię tego przepisu do regulacji dotyczącej właściwości organów w sprawach podatkowych.

Pojęcie właściwości organów jest związane z zagadnieniami proceduralnymi, nie zaś materialnoprawnymi. Wyróżnia się właściwość rzeczową, właściwość miejscową oraz właściwość instancyjną. Właściwość rzeczowa organu to kompetencja do załatwiania określonej kategorii spraw administracyjnych¹⁰. Jest to zatem zdolność prawna organów podatkowych do prowadzenia określonej kategorii spraw. Można zatem stwierdzić, że „ażeby organ mógł wszcząć postępowanie w indywidualnej sprawie, musi on być powołany ustawowo do wykonywania zadań administracji państwowej w zakresie obejmującym ten rodzaj spraw, do których dana indywidualna sprawa należy”¹¹. Z kolei właściwość miejscowa or-

¹⁰ M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego*, Kraków 2000, s. 169.

¹¹ E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 73.

ganu to zdolność do załatwienia określonej sprawy indywidualnej należącej do jego właściwości rzeczowej, w powstałej na przypisanym temu organowi obszarze działania¹². W końcu, właściwość instancyjna organu to zdolność prawna organu podatkowego do prowadzenia weryfikacji decyzji w toku instancji oraz w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego.

Ze względu na to, że w przepisie art. 70c O.p. został użyty zwrot „organ właściwy”, w orzecznictwie sądowym zaakceptowano pogląd, że organem, który zawiadamia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jest ten organ podatkowy, w którego właściwości w przywołanym powyżej znaczeniu pozostaje sprawa zobowiązania podatkowego, z którym jest związane przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Taki pogląd został wyrażony m.in. w wyroku NSA z dnia 5 czerwca 2017 r.¹³ Stąd też sąd ten przyjął pogląd, że ze względu na to, iż w przepisie art. 70c jest mowa o organie podatkowym „właściwym w sprawie zobowiązania podatkowego”, w sytuacji, gdy toczy się postępowanie podatkowe, organem podatkowym dokonującym zawiadomienia jest ten organ, który jest właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego w ramach prowadzonego przez niego postępowania. W konsekwencji przyjął on pogląd, że „jeżeli w sprawie określonego zobowiązania podatkowego toczy się postępowanie podatkowe (kontrolne), organem właściwym – na podstawie art. 70c [O.p. – przyp. Red.] – do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy, jest ten organ, który – jako właściwy – prowadzi postępowanie podatkowe (kontrolne) w sprawie tego zobowiązania podatkowego, z którym wiąże się wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Jednocześnie stwierdził on, że „nawet gdyby w rozpoznawanej sprawie podatnik o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia został zawiadomiony przez naczelnika urzędu skarbowego, a nie dyrektora urzędu kontroli skarbowej – nie miałyby to istot-

¹² M. Jaśkowska, A. Wróbel, op.cit., s. 174.

¹³ Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2017 r., I FSK 1838/15, Lex nr 2331594.

nego wpływu na wynik sprawy, gdyż celem regulacji art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest realizacja zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która wymaga, aby podatnik wiedział, że jego zobowiązanie podatkowe nie przedawniło się z upływem ustawowego terminu, oraz znał przyczynę takiego stanu rzeczy, tzn. miał świadomość, że jest to wynikiem wszczęcia, sprecyzowanego pod względem przedmiotowym, postępowania karnego skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tego zobowiązania. Fakt, że realizacja tej zasady miałaby miejsce wskutek działań naczelnika urzędu skarbowego zamiast dyrektora urzędu kontroli skarbowej prowadzącego postępowanie kontrolne w sprawie tego zobowiązania, stanowiłby wprowadzie uchybienie art. 70c O.p., lecz nie miałby istotnego wpływu na wynik sprawy w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a., skoro zrealizowany zostanie materialny skutek zawiadomienia”. Pogląd ten budzi jednak poważne wątpliwości.

Przede wszystkim należy zauważyć, że wbrew twierdzeniu sądu dla skutecznego zawiadomienia podatnika, o którym mowa w art. 70c O.p., nie wystarczy, by jakikolwiek organ dokonał tej czynności, ponieważ funkcją tego przepisu jest realizacja zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która wymaga, aby podatnik wiedział, że jego zobowiązanie podatkowe nie przedawniło się z upływem ustawowego terminu, oraz znał przyczynę takiego stanu rzeczy. Otóż, jak wskazano wyżej w przepisach art. 70 § 6 pkt 1 i 70c O.p., ustawodawca skonstruował performatyw. By był on skuteczny, tzn. by wywołał skutek prawny, który jest z nim powiązany, musi on zostać wykonany w sposób uregulowany w przepisie prawa. W tym wypadku, dla uznania, że dokonana czynność konwencjonalna wywarła swój skutek prawny, nie wystarczy, by została ona dokonana w jakikolwiek sposób, lecz musi zostać dokonana w sposób przewidziany przez prawo. Owo stwierdzenie sądu może tym bardziej dziwić, że nie miałyby on wątpliwości, iż nie doszło do skutecznego doręczenia pisma stronie, gdyby to doręczenie zostało dokonane przez inny organ niż właściwy, lub też w inny sposób niż przewidziany w Ordynacji podatkowej. Tymczasem również w tym ostat-

nim wypadku został unormowany performatyw, który – tak jak uregulowany w art. 70 § 6 pkt 1 i 70c O.p. – wykonany niezgodnie z unormowaną procedurą musi zostać uznany za nieskuteczny i w konsekwencji za niewywierający żadnych skutków w sferze prawnej, mimo że cel doręczenia pisma, czyli poinformowanie o czymś strony, zostanie zrealizowany.

W zacytowanym wyroku NSA ma miejsce wyraźne nawiązanie do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie P 30/11, w którym orzekł on, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p., 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 O.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁴. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny uznał zatem, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p. był niekonstytucyjny, gdyż nie nakazywał poinformowania podatnika o tym, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego. Jednocześnie stwierdził 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”.

Artykuł 70c O.p. został rzeczywiście wprowadzony do systemu prawnego w tym celu, by doprowadzić przepis art. 70 § 6 pkt 1 do

¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A” 2012, nr 7, poz. 81.

stanu zgodności z Konstytucją. Jednakże cel, w jakim ten przepis został uchwalony, nie może mieć wpływu na jego wykładnię i stosowanie. W szczególności nie można twierdzić, że możliwe jest poinformowanie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w jakikolwiek sposób, byle tylko informacja o tym fakcie dotarła do niego. O tym, kto i w jaki sposób powinien powiadomić podatnika, zdecydował bowiem ustawodawca. To zaś oznacza, że tylko wtedy zawiadomienie wywrze oczekiwany skutek prawny, gdy zostanie dokonane w sposób unormowany w ustawie.

Przechodząc do analizy zagadnienia podmiotu zawiadamiającego podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, należy zwrócić uwagę, że został on wskazany poprzez odwołanie się do zobowiązania podatkowego. Artykuł 70c O.p. stanowi bowiem, że o zawieszeniu terminu przedawnienia zawiadamia organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego. Przepis ten nie posługuje się zwrotami powszechnie stosowanymi dla wyznaczenia właściwości organów podatkowych, w których wskazuje się, jaki organ jest właściwy czy to rzeczowo, czy to miejscowo dla rozstrzygnięcia w drodze aktu władczego o określonym podatku. Poprzez użycie sformułowania „właściwy dla zobowiązania podatkowego” ustawodawca nawiązał wyraźnie do sfery prawa materialnego oraz do stosunku materialnoprawnego, którego treścią jest właśnie zobowiązanie podatkowe. Stąd też dla rekonstrukcji normy wynikającej z art. 70c O.p. należy uwzględnić znaczenie terminu „zobowiązanie podatkowe”.

W myśl art. 5 O.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Jest to zatem prawny obowiązek zapłaty podatku¹⁵. W konsekwencji, po uwzględnieniu znaczenia terminu „zobowiązanie”, należy stwierdzić, że organem właści-

¹⁵ Por. M. Kalinowski, *Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w ordynacji podatkowej z 1934 roku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4; idem, *Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych prawa podatkowego w okresie powojennym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2.

wym do zawiadomienia podatnika jest ten organ, który występuje w stosunku podatkowoprawnym i który jest uprawniony do przyjęcia od podatnika zapłaty podatku. Jest to zresztą logiczne rozwiązanie normatywne, ponieważ to właśnie organ pozostający z podatnikiem w stosunku materialnoprawnym i mający uprawnienie do poboru podatku ma wiedzę o jego wysokości oraz dane dotyczące momentu powstania zobowiązania podatkowego. Ponadto to właśnie w jego gestii leży podjęcie działań zmierzających do wyegzekwowania obowiązku zapłaty podatku, a w wypadku przedawnienia zobowiązania – wygaśnięcie jego uprawnienie do dochodzenia należnej kwoty podatku.

Powyższe ustalenie każe skierować uwagę na przepisy normujące zakres kompetencji organów podatkowych, w szczególności zaś na przepisy art. 28 ust. 1 oraz art. 33 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁶, które normują kompetencje naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych. Analiza tych przepisów prowadzi do wniosku, że pobór podatków należy wyłącznie do kompetencji naczelników urzędów skarbowych¹⁷. Natomiast kompetencji takich nie przyznano naczelnikom urzędów celno-skarbowych. Wprawdzie w świetle art. 33 wskazanej wyżej ustawy do ich kompetencji należy wykonywanie kontroli celno-skarbowej, czy też ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów¹⁸, to jednak nie pozostają one w materialnoprawnym stosunku podatkowym z podatnikiem, którego treścią byłby obowiązek zapłaty podatku i skorelowane z nim prawo do otrzymania podatku.

W tym stanie należy stwierdzić, że jedynymi organami podatkowymi właściwymi do zawiadomienia podatnika, o którym mowa w art. 70c O.p., będą naczelnicy urzędów skarbowych, do których kompetencji należy pobór podatków¹⁹. Natomiast organami takimi

¹⁶ Tekst jednolity: Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm., dalej: u.k.a.s.

¹⁷ Art. 28 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.

¹⁸ Art. 33 ust. 1 pkt 1 i 2 u.k.a.s.

¹⁹ Właściwość niektórych naczelników urzędów skarbowych do poboru podatków została w sposób szczególny uregulowana w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów

nie będą naczelnicy urzędów celno-skarbowych, którzy w oparciu o kompetencję wynikającą z art. 33 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s. prowadzą kontrolę celno-skarbową, a w konsekwencji mogą też wydać decyzję w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego, lub też którzy w oparciu o kompetencję wynikającą z art. 33 ust. 1 pkt 2 wydają decyzje określające niektóre podatki. Wskutek tych okoliczności nie stają się one bowiem organami właściwymi dla zobowiązania podatkowego, a tym samym nie mają kompetencji do zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

4. Podmiot, wobec którego dokonywane jest zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia

Dla swej skuteczności performatyw musi zostać dokonany nie tylko przez właściwą osobę, lecz również wobec właściwej osoby wskazanej w ustalonej procedurze. Artykuł 70c O.p. stanowi, że organ podatkowy zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z brzmienia tego przepisu wynika zatem, że adresatem zawiadomienia powinien być podatnik. Niemniej w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się rozbieżne poglądy. Według jednych zawiadomienie powinno być skierowane do samego podatnika. Natomiast według drugiego zawiadomienie powinno zostać skierowane do pełnomocnika, o ile podatnik ustanowił go w toczącym się postępowaniu.

Wobec pojawiających się rozbieżności kwestię tę rozstrzygnął NSA w uchwale z dnia 18 marca 2019 r.²⁰ Orzekł on, że „dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r.

Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 2055 ze zm.).

²⁰ I FPS 3/18, Lex nr 2633666.

poz. 613 ze zm.) 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. Natomiast uchybienie w realizacji powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej”. W uzasadnieniu tej uchwały NSA wskazał, że jeżeli naczelnik urzędu skarbowego doręczy zawiadomienie podatnikowi (a nie pełnomocnikowi), to nie dochodzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Nie ma przy tym znaczenia to, że organ zawiadamiający nie prowadzi jednocześnie postępowania kontrolnego. Charakter pełnomocnictwa (ogólne lub szczególne) nie ma wpływu na obowiązek zawiadomienia pełnomocnika. Pominięcie pełnomocnika przy doręczeniu zawiadomienia wywołuje natomiast takie same skutki jak pominięcie strony. Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 4 O.p. jest to podstawa do wznowienia postępowania. Podatnik, którego sprawa została rozstrzygnięta decyzją ostateczną, ma miesiąc na złożenie wniosku o wznowienie postępowania. Wznowienie postępowania i w konsekwencji uchylenie decyzji nie są możliwe po upływie terminu przedawnienia. W odniesieniu do spraw toczących się przed sądami administracyjnymi omawiane uchybienie jest podstawą do uchylenia decyzji przez sąd.

Powyższy pogląd NSA może budzić wątpliwości. Jak będzie o tym mowa w dalszej części artykułu, zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c O.p., jest czynnością materialno-techniczną. Natomiast w obowiązującym stanie prawnym procedura dokonywania takich czynności nie została unormowana. W szczególności nie została przyjęta zasada, w myśl której do wykonywania tych czynności należy stosować przepisy procedury administracyjnej, czy też podatkowej. Tymczasem w świetle art. 136 O.p. pełnomocnik strony to instytucja prawa procesowego. Pełnomocnik jest bowiem upoważniony do działania za stronę w ramach toczących się postępowań²¹. Tymczasem zawiadomienie podatni-

²¹ Pomijamy tutaj pełnomocnika do podpisywania deklaracji, o którym mowa w art. 80a O.p.

ka, o którym mowa w art. 70c O.p., odbywa się poza postępowaniem podatkowym, w którym podatnik jest stroną. Stąd też jedynym wytłumaczeniem dla przywołanego wyżej poglądu NSA byłoby powołanie się na to, że stosowanie norm postępowania podatkowego wobec podatnika gwarantuje mu lepszą ochronę prawną jego interesów.

5. Treść, forma i czas zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia

By performatyw był skuteczny, musi zostać wykonany w sposób wskazany w ustalonej procedurze. W szczególności może ona określać treść wypowiedzenia performatywnego, której zachowanie zapewnia osiągnięcie przewidzianego skutku. Stąd też kolejnym zagadnieniem, które należy poddać analizie w procesie badania zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej, jako performatywu, to właśnie jego treść. Ze wskazanego przepisu wynika, że powinno to być zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stanowi, że „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. Z tego przepisu wynika zatem, że podatnik powinien uzyskać wiedzę o wszczęciu postępowania karnego skarbowego. Mogłoby się zatem wydawać, że treść obu przepisów nie została zharmonizowana. W pierwszym z nich jest bowiem mowa o zawiadomieniu o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, w drugim zaś jest mowa o wszczęciu postępowania karnego skarbowego. Stąd też w literaturze wskazuje się, że ową sprzeczność należy usuwać przy uwzględnieniu treści przywołanego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie P 30/11. Właśnie przepis art. 70c Ordynacji podatkowej oddaje istotę stanowiska zawartego w tym wyroku, a tym samym to na

jego podstawie powinien działać organ podatkowy²². Ten ostatni wniosek należy uznać za słuszny. To właśnie w art. 70c Ordynacji podatkowej nałożony został obowiązek skierowania do podatnika informacji, z którą jest związany skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Ponadto ten ostatni przepis odwołuje się do art. 70 § 6 pkt 1 analizowanego aktu, co pozwala na przyjęcie poglądu, że uzupełnia on ten ostatni przepis poprzez uregulowanie treści zawiadomienia. Skoro, jak stanowi art. 70c Ordynacji podatkowej, organ jest zobowiązany do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, to musi powiadomić podatnika, to z treści tego zawiadomienia powinno wynikać, jakie zdarzenie spowodowało jeden ze wskazanych skutków.

Ze względu na to, że wskutek zawiadomienia podatnik powinien uzyskać wiedzę o swej sytuacji prawnej, ze skierowanej do niego informacji powinno wynikać, kiedy doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a także jakiego zobowiązania i jakiego roku podatkowego dotyczy zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Oczywiście organ podatkowy może również wskazać, kiedy zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe, choć ta informacja wynika *implicite* z zawiadomienia, w którym organ jest zobowiązany do wskazania momentu, od którego termin przestał biec. Organ może też wskazywać, za jaki rok zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe oraz jakiego zobowiązania dotyczy, choć i w tym wypadku informacje te mogą *implicite* wynikać z zawiadomienia, ponieważ organ jest zobowiązany do wskazania zobowiązania podatkowego, którego dotyczy zawieszenie biegu terminu przedawnienia, oraz roku, za który podatek wynikający z tego zobowiązania jest należny.

Powyżej analizowana kwestia stała się w 2018 r. przedmiotem uchwały NSA²³. Orzekł on, że zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c O.p., informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p.,

²² *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kallinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 412.

²³ Uchwała NSA z dnia 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18, CBOSA.

nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Natomiast z treści tej uchwały wynika, że samo wskazanie, iż do zawieszenia biegu terminu przedawnienia doszło w związku z wystąpieniem przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., nie jest wystarczające i nie chroni dostatecznie praw podatnika. Niewątpliwie w świetle zaprezentowanych wyżej rozważań uchwałę tę należy uznać za w pełni trafną.

W przepisie art. 70c O.p. nie została wskazana forma, w jakiej organ podatkowy powinien zawiadomić podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Stąd też w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się początkowo poglądy, w myśl których dla zawieszenia biegu przedawnienia nie ma znaczenia forma, w jakiej podatnik zostanie powiadomiony o tym fakcie. Stąd też uznawano, że wystarczy, iż w aktach postępowania podatkowego znajduje się postanowienie o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, lub też przedstawienie podatnikowi zarzutu w tym postępowaniu, by można było uznać, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia²⁴.

W świetle art. 70c Ordynacji podatkowej nie powinno ulegać wątpliwości, że dla wywarcia skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie jest wystarczające powzięcie przez podatnika wiedzy z jakiegokolwiek źródła. Przepis ten wymaga bowiem, by podatnik został zawiadomiony o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, a jednocześnie, by to organ właściwy dla zobowiązania podatkowego zawiadomił podatnika. Nie rozwiązuje to jednak problemu, jaką formę powinno przybrać to zawiadomienie. Wydaje się, że rozstrzygając ten problem, należy w pierwszej kolejności ustalić, jaki charakter ma samo zawiadomienie.

²⁴ Por. np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 maja 2015 r., I SA/Łd 1235/14, CBOSA.

Analizując różne prawne formy działania administracji, należy przyjąć, że zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej, spełnia kryteria pozwalające na uznanie go za czynność materialno-techniczną²⁵. Jednak to ustalenie nie wydaje się przybliżać do odpowiedzi na postawione powyżej pytanie o formę zawiadomienia. Czynności takie mają charakter niesformalizowany, gdyż akty prawa powszechnego nie regulują procedury ich dokonywania²⁶. Wydaje się jednak, że trzeba przyjąć, iż w procesie ich dokonywania należy kierować się pewnymi ogólnymi zasadami prawa administracyjnego, w tym zasadą pisemności. Stąd też należałoby uznać, że zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej, powinno przybrać formę pisemną. Z tych samych przyczyn należałoby przyjąć, że zgodnie z zasadą oficjalności doręczeń doręczenie zawiadomienia powinno nastąpić w sposób uregulowany w art. 144 i nast. Ordynacji podatkowej.

Pozostaje do rozważenia, jaki skutek wywiera prawidłowe zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego. Otóż przepis art. 70 § 6 pkt 6 stanowi, że 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. Z brzmienia tego przepisu wynika, że bieg terminu ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Z drugiej jednak strony w przepisie jest mowa o wszczętym postępowaniu, o którym podatnik został powiadomiony. To zaś mogłoby sugerować, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z chwilą spełnienia dwóch warunków: wszczęcia postępowania karnego skarbowego i zawiadomienia o tym fakcie podatnika. Jednakże jednoznaczne brzmienie przepisu, który wiąże moment zawieszenia biegu terminu

²⁵ Por. Z. Kmiecik, *Czynności faktyczne administracji państwowej*, „Studia Prawo-Ekonomiczne” 1987, t. 39, s. 43.

²⁶ Por. np. wyrok NSA z dnia 29 marca 2001 r., II SA 3404/00, Lex nr 48084.

przedawnienia z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, każe inaczej spojrzeć na znaczenie zawiadomienia podatnika. Przepis art. 70c Ordynacji podatkowej określił dla organu podatkowego termin *ad quem* dla dokonania zawiadomienia. Zgodnie z nim powinno ono nastąpić najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a. Stąd też należy uznać, że wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia następuje zawsze z chwilą wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a zawiadomienie stanowi warunek zawieszający. Jeśli zatem nastąpi we właściwym terminie zawiadomienie, termin będzie spoczywał od dnia wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Jeśli zaś organ nie zawiadomi w tym terminie podatnika, skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie nastąpi.

Analizując termin *ad quem* wyznaczony w art. 70c O.p., należy zwrócić uwagę na to, że nie ma w nim mowy o faktycznym terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ten wynosi bowiem pięć lat i jest liczony od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jednak na okres przedawnienia mają wpływ różne zdarzenia, które mogą przerwać bieg tego terminu lub spowodować zawieszenie jego biegu. Te okoliczności nie będą miały jednak wpływu na termin, do którego organ podatkowy jest zobowiązany do zawiadomienia podatnika, o którym mowa w art. 70c O.p. Wyznaczając ten termin w przepisie art. 70c, odwołano się jedynie do terminu z art. 70 § 1 i 1a O.p. Natomiast te ostatnie przepisy, wyznaczając termin przedawnienia, nie odwołują się do regulacji dotyczących ich przerwania, czy też zawieszenia. Następuje to dopiero w kolejnych przepisach, tj. w art. 70 i nast. O.p. To zaś oznacza, że termin, do którego podatnik powinien zostać powiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, wynosi zawsze pięć lat od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

6. Wnioski

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że mimo iż zarówno orzecznictwo, jak i dogmatyka prawa podatkowego umiarkowanie wykorzystują dorobek teorii prawa w zakresie performatywów, to zastosowanie tej teorii do analizy instytucji zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego wspomaga proces wykładni i stosowania prawa. Uświadamia interpretatorowi tekstu prawnego, że czynność konwencjonalna tylko wtedy może wywrzeć skutki w sferze prawnej, gdy zostanie dokonana precyzyjnie, w pełnej zgodzie z procedurą ustanawiającą performatyw. Niedopełnienie choćby jednego jej elementu powoduje, że performatyw jest niefortunny, a w konsekwencji nie można przypisać mu normatywnego sensu polegającego na zmianie rzeczywistości prawnej.

Zastosowanie tej teorii ułatwiło również wyselekcjonowanie tych wszystkich elementów, które mają istotne znaczenie dla ustalenia, czy dana czynność konwencjonalna została dokonana fortunnie, a więc czy w efekcie wywarła skutki w prawie. W świetle art. 70c O.p. do tych elementów należą:

1. warunek wstępny w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego, którego celem ma być ustalenie, czy doszło do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, nie zaś doprowadzenie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia;
2. zawiadomienie przez organ, do którego kompetencji należy pobór podatku, o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia;
3. zawarcie w zawiadomieniu informacji, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego;
4. sporządzenie zawiadomienia w formie pisemnej, a następnie doręczenie pisma podatnikowi zgodnie z zasadami unormowanymi w art. 144 O.p.;
5. doręczenie zawiadomienia podatnikowi najpóźniej w terminie 5 lat od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku;

6. skierowanie zawiadomienia bezpośrednio do podatnika.

Niespełnienie którejkolwiek z tych przesłanek spowoduje, że dokonana czynność zawiadomienia nie wywrze skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

STRESZCZENIE

Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle teorii performatywów

W myśl art. 70 § 6 pkt 1 O.p. 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 zagadnienie zawiadomienia podatnika, o którym mowa w tym przepisie, zostało unormowane w art. 70c O.p. Przepis ten 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.

Przedmiotem artykułu jest analiza tego ostatniego przepisu. Autorzy podejmują próbę ustalenia, jaki organ oraz w jaki sposób powinien powiadomić podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Przy tym w procesie analizy podjęto próbę wykorzystania teorii performatywów. Okazało się, że zastosowanie tej teorii do analizy instytucji zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego wspomogło istotnie proces wykładni przepisu art. 70c O.p. Ułatwiło bowiem wyselekcjonowanie tych wszystkich elementów, które mają istotne znaczenie dla ustalenia, czy czynność konwencjonalna, jaką jest zawiadomienie podatnika, została dokonana fortunnie, a więc czy w efekcie wywarła skutki w prawie. W świetle art. 70c Ordynacji podatkowej do tych elementów należą:

1. warunek wstępny w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego, którego celem ma być ustalenie, czy doszło do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, nie zaś doprowadzenie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia;
2. zawiadomienie przez organ, do którego kompetencji należy pobór podatku, o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia;

3. zawarcie w zawiadomieniu informacji, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego;
4. sporządzenie zawiadomienia w formie pisemnej, a następnie doręczenie pisma podatnikowi zgodnie z zasadami unormowanymi w art. 144 i nast. Ordynacji podatkowej;
5. doręczenie zawiadomienia podatnikowi najpóźniej w terminie 5 lat od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku;
6. skierowanie zawiadomienia bezpośrednio do podatnika.

Niespełnienie którejkolwiek z tych przesłanek powoduje, że dokonana czynność zawiadomienia nie wywiera skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Słowa kluczowe: przedawnienie zobowiązania podatkowego; zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia; teoria performatywów

SUMMARY

Notification to the taxpayer of the suspension of the limitation period as a result of the commencement of fiscal criminal proceedings in the light of performative theory

According to Art. 70 § 6 point 1 of the Act of August 29, 1997, the Tax Ordinance, the limitation period for a tax liability does not start, and a started one is suspended on the date of initiation of proceedings in matters of a revenue offence or a revenue petty offence of which the taxpayer has been notified, provided that the suspicion of the offence or petty offence is linked with the non-performance of the obligation. On the other hand, the issue of notifying the taxpayer referred to in that provision has been regulated in Art. 70c of this act. This provision provides that the tax authority competent for the tax obligation, of which the failure to fulfill results in a suspicion of committing a fiscal offence or a fiscal petty offence, shall notify the taxpayer that the period of limitation of the tax obligation has not begun to run or has been suspended and of the fact that the period of limitation will begin to run or will continue to run after the lapse of the suspension period.

The subject of the article is the analysis of the latter provision. The authors attempt to determine which authority and how should notify the taxpayer of the non-start or suspension of the limitation period. At the same time, in the process of analysis, an attempt was made to use the theory of performatives. It turned out that the application of this

theory to the analysis of the notification of the suspension of the limitation significantly supported the process of interpreting the provision of Art. 70c of the Tax Ordinance Act. It made it easier to select all those elements that are important for determining whether the conventional act, which is the notification of the taxpayer, was made fortuitously, and thus whether it had effects in law. In the light of Art. 70c of the Tax Ordinance, these elements include:

1. a precondition, which is the initiation of penal proceedings, the purpose of which is to determine whether a fiscal offence or a fiscal petty offence has been committed and not to suspend the running of the limitation period;
2. notification by the authority competent to collect the tax of the suspension of the limitation period;
3. including in the notification information that the limitation period has been suspended as a result of the initiation of penal proceedings;
4. preparation of the notification in writing, and then delivery of the letter to the taxpayer in accordance with the rules set out in art. 144 et seq. Tax Ordinance Act;
5. delivery of the notification to the taxpayer no later than 5 years from the end of the tax year in which the tax payment deadline expired;
6. directing the notification directly to the taxpayer.

Failure to meet any of these conditions means that the notification act has no effect in the form of a suspension of the limitation period.

Keywords: limitation of the tax liability; suspension of the limitation period of the tax liability; notification of the taxpayer about the suspension of the limitation period; theory of performatives

BIBLIOGRAFIA

- Austin J.L., *How to Do Things with Words*, Oxford 1962.
- Gutowski M., *O regułach dokonywania czynności prawnych*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 8.
- Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970.
- Jaśkowska M., Wróbel A., *Kodeks postępowania administracyjnego*, Kraków 2000.
- Kalinowski M., *Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w ordynacji podatkowej z 1934 roku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4.

- Kalinowski M., *Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych prawa podatkowego w okresie powojennym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2.
- Kmieciak Z., *Czynności faktyczne administracji państwowej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1987, t. 39.
- Łukomski Ł., *Skuteczność formalna i materialna performatywu*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 2015, nr 75.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Patryas M., *Performatywy w prawie*, Poznań 2005.
- Ziemiński Z., *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966.

