

Włodzimierz Nykiel*
Małgorzata Sęk**

OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI A BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

1. WPROWADZENIE

Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego w przepisach czasu od powstania zobowiązania podatkowego, zobowiązanie to wygasa w sposób nieefektywny, czyli mimo niezaspokojenia roszczenia wierzyciela podatkowego.

Instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego pełni wiele funkcji. Sprzyja pewności sytuacji prawnej podatnika¹, poprzez zagwarantowanie mu, że po upływie określonego czasu organy podatkowe nie będą już mogły kwestionować prawidłowości dokonanej przez niego obliczenia

* Autor jest profesorem nauk prawnych, rektorem Uniwersytetu Łódzkiego, kierownikiem Katedry Materialnego Prawa Podatkowego UŁ i Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi.

** Autorka jest asystentem w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego UŁ, specjalistką w Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi.

¹ Na temat przedawnienia zobowiązania podatkowego jako instytucji prawa podatkowego służącej ochronie praw podatnika w ujęciu prawnoporównawczym zob. W. Nykiel, M. Sęk, *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego z 2008 r., nr 2, s. 51–44 i W. Nykiel, M. Sęk, *General Conference Report on Taxpayer Protection*, [w:] W. Nykiel (red.), M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 396–400.

i zapłaty podatku. Sprzyja zachowaniu zasady zdolności płatniczej, poprzez eliminację roszczeń podatkowych, które na skutek upływu czasu od chwili ich powstania, są oderwane od aktualnej sytuacji podatnika, która może być diametralnie różna od jego historycznej sytuacji świadczącej o zdolności do poniesienia ciężaru podatku i będącej tytułem do powstania roszczenia². Sprzyja efektywności systemu podatkowego, poprzez mobilizację organów podatkowych do podejmowania działań mających na celu prawidłowy wymiar i pobór podatku w okresie względnie nieodległym od momentu powstania zobowiązania podatkowego, czyli w czasie, gdy istnieją większe szanse na dokonanie prawidłowych ustaleń faktycznych oraz skuteczne wyegzekwowanie należności³.

Przedawnienie jest instytucją wyjątkową. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, w świetle zasady powszechności ponoszenia ciężarów podatkowych, wyrażonej w art. 84 Konstytucji⁴, zasadą jest płacenie podatków, a nie unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie⁵. Z jednej strony Trybunał podkreśla, że decyzja, czy w ogóle wprowadzić do systemu prawa instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego, należy do ustawodawcy⁶, ale z drugiej strony wskazuje, że „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. [...]

² Jak zauważył A. Nita, instytucja przedawnienia jest konsekwencją założenia, że obciążenie podatkowe musi być dostosowane do zdolności płatniczej podmiotu zobowiązanego, a wraz z upływem czasu sytuacja faktyczna podatnika zmienia się. Przedawnienie „usuwa sprzeczność między ukształtowanym stanem prawnym oraz poddanymi presji czasu stosunkami społecznymi” (A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Arche, Gdańsk 2007, s. 263, 270).

³ Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przedawnienie zobowiązania podatkowego służy realizacji dwóch ważnych wartości konstytucyjnych: zachowaniu równowagi budżetowej, poprzez działanie dyscyplinujące organy podatkowe do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych (zob. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11). Dzięki przedawnieniu organy podatkowe nie muszą dochodzić świadczenia, którego wyegzekwowanie w związku z upływem czasu może być mało prawdopodobne (A. Nita, *Czynnik czasu...*, s. 270), a podatnik „nie musi trwać w wiecznej niepewności co do istnienia oraz co do wysokości ciężącej na nim powinności podatkowej” (Ibidem, s. 264).

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483, ze zm.).

⁵ Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10.

⁶ Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności⁷. „Choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego [...] ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie⁸”. Również analiza prawno-porównawcza prowadzi do wniosku, że instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego jest standardem w państwach demokratycznych⁹.

Jeśli ustawodawca decyduje się wprowadzić instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego, powinna ona w sposób odpowiednio wyważony godzić dwa przeciwstawne interesy: interes wierzyciela podatkowego, któremu zależy na możliwie długim okresie dopuszczalności żądania spełnienia świadczenia podatkowego i jego przymusowego egzekwowania oraz interes dłużnika podatkowego, któremu zależy na możliwie szybkiej stabilizacji porządku prawnego będącej efektem przedawnienia¹⁰. Termin przedawnienia nie powinien być zbyt krótki, aby nie zaprzeczać zasadzie powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani zbyt długi, aby nie czynić z przedawnienia instytucji pozornej, nierealnej¹¹.

Ze względu na zasadę pewności prawa oraz zasady poprawnej legislacji przepisy powinny być tak sformułowane, aby jasne było, od kiedy biegnie termin przedawnienia oraz, kiedy przypada jego dzień końcowy. Nie oznacza to konieczności ustalenia terminu przedawnienia w sposób sztywny, przez bezwarunkowe wskazanie w przepisach, po upływie ilu lat, czy miesięcy od powstania zobowiązania podatkowego, zobowiązanie się przedawnia. Niektóre okoliczności uzasadniają bowiem zakłócenie biegu terminu przedawnienia: jego przerwanie¹² albo zawieszenie¹³, szczególnie

⁷ Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r. P 41/10; wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

⁸ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

⁹ Zob. publikacje wymienione w przypisie nr 3.

¹⁰ A. Nita, *Czynnik czasu...*, s. 252.

¹¹ Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

¹² Przerwanie biegu terminu przedawnienia oznacza, że dotychczasowy bieg terminu traktuje się jako niebyły, a termin biegnie na nowo od wyraźnie wskazanego w przepisach dnia.

¹³ Zawieszenie biegu terminu przedawnienia oznacza, że przez pewien czas termin nie rozpoczyna swojego biegu, a termin wcześniej rozpoczęty nie biegnie, co prowadzi do

wtedy, gdy organ podatkowy reprezentujący wierzyciela podatkowego podejmuje działania mające na celu wyegzekwowanie należności podatkowej oraz wtedy, gdy możliwość działania organu podatkowego jest ograniczona ze względu na zawisłość sprawy przed innymi organami, konieczność oczekiwania na rozstrzygnięcie czy informację od innych organów. Ustawodawca powinien jednak korzystać z instytucji przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sposób wyważony, przyjmując obiektywnie uzasadnione przesłanki przerwania i zawieszenia i formułując przepisy dotyczące przerwania i zawieszenia w sposób jasny i precyzyjny. Skoro wprowadzono instytucję przedawnienia, to podatnik ma prawo oczekiwać, że w przewidywalnym terminie, w związku z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, skończy się jego niepewność, co do tego, czy dokonał prawidłowego rozliczenia podatku¹⁴. Przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ten okres niepewności wydłuża.

2. CEL ARTYKUŁU

Wątpliwości i spory w zakresie wykładni i stosowania przepisów regulujących instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego często dotyczą samego biegu terminu przedawnienia, a szczególnie dnia początkowego terminu przedawnienia, zawieszenia i przerwania jego biegu.

Celem tego artykułu jest wyjaśnienie jednej z takich wątpliwości: udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy ogłoszenie upadłości, które nastąpiło po upływie terminu płatności podatku, ale przed końcem roku kalendarzowego, w którym ten termin płatności upłynął, przerywa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wymaga to uprzedniego ustalenia, od kiedy biegnie termin przedawnienia.

wydłużenia terminu, ale nie niweluje skutku upływu czasu przed wystąpieniem okoliczności uzasadniającej zawieszenie.

¹⁴ Podobnie, ale wyłącznie w odniesieniu do zawieszenia biegu terminu przedawnienia TK w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

3. POCZĄTEK BIEGU TERMINU PRZEDAWNNIENIA

Artykuł 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. **Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)**¹⁵, stanowi, że „zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”.

Zasady obliczania terminów, zarówno materialnoprawnych (do których należy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego), jak i procesowych, zostały określone w art. 12 o.p.¹⁶ Przepis ten stanowi w § 1, że „jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu.” Terminy określone w tygodniach „kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu” (art. 12 § 2), a terminy określone w miesiącach – „z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca” (art. 12 § 3).

Zgodnie z art. 12 § 4 o.p., mającym kluczowe znaczenie dla analizowanego w tym artykule zagadnienia prawnego, „terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu, który poprzedzałby bezpośrednio ten dzień”. W orzecznictwie i literaturze zauważono, że dokonane przez ustawodawcę rozróżnienie między obliczaniem terminów określonych w dniach oraz tych określonych w tygodniach, miesiącach i latach, wskazuje na to, że w przypadku terminu określonego w dniach nie wlicza się do niego dnia, w którym nastąpiło zdarzenie będące początkiem tego terminu, natomiast terminy określone w tygodniach, miesiącach lub latach swój bieg rozpoczynają właśnie w dniu, w którym zdarzenie takie wystąpiło, skoro wskazując na ich dzień

¹⁵ Dz.U. z 1997, nr 137 poz. 926, ze zm.

¹⁶ Tak m.in. wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. I GSK 654/06. Zob. też: C. Kosikowski, *Komentarz do art.12 ustawy – Ordynacja podatkowa*, pkt 2, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex/el, Warszawa 2013; M. Biskupski, *Komentarz do art. 12*, nb. 7, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 91; M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 12*, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2013 r., s. 91.

końcowy ustawodawca precyzuje, iż kończą się one z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, względnie z upływem tego dnia w miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, czy z upływem tego dnia w roku, który odpowiada dniowi początkowemu¹⁷.

Istnieje w zasadzie powszechna zgoda co do tego, że art. 12 § 4 o.p. znajduje zastosowanie do obliczania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹⁸. Zgodnie z utrwalonym w doktrynie stanowiskiem, brak jest podstaw do tego, by na gruncie prawa podatkowego obliczać terminy w inny sposób inny niż wynikający z art. 12 o.p.

Analiza art. 70 § 1 w zw. z art. 12 § 4 o.p. prowadzi do wniosku, że za początek biegu terminu przedawnienia (termin początkowy przedawnienia, pierwszy dzień biegu przedawnienia) należy uznać koniec roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, tj. ostatni dzień (31 grudnia) tego roku, a jeszcze dokładniej – godz. 24.00 dnia 31 grudnia tego roku. Terminem końcowym przedawnienia (ostatnim dniem biegu przedawnienia) jest natomiast ten dzień w ostatnim (piątym) roku, który odpowiada dniowi początkowemu, czyli ostatni dzień piątego roku (31 grudnia roku piątego). Przepis art. 70 § 1 o.p. wyraźnie nakazuje przecież, aby ten

¹⁷ Takie stanowisko, ale w odniesieniu do terminów określonych w tygodniach i miesiącach, z pominięciem terminów określonych w latach, wyrażono m.in. w wyroku NSA w Szczecinie z dnia 3 grudnia 2003 r., sygn. SA/Sz 495/02; wyroku WSA w Gliwicach z 11 września 2009 r., sygn. III SA/Gl 429/09. Zob. też: C. Kosikowski, *Komentarz do art. 12 ustawy – Ordynacja podatkowa*, pkt 2, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex/el, Warszawa 2013; M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 12*, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2013 r., s. 94–95.

¹⁸ Tak m.in. B. Adamiak, *Komentarz do art. 12*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Ma-stalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Unimex, Wrocław 2012, s. 102; M. Biskupski, *Komentarz do art. 12*, nb. 13, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 92; w wielu innych publikacjach stwierdza się po prostu, że zasady obliczania terminów określone w art. 12 o.p. stosuje się do wszystkich terminów prawa podatkowego: materialnych i proceduralnych (zob. m. in. przypis nr 18). Inaczej, ale (bezpośrednio) w odniesieniu do terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego: W. Stachurski, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] L. Etel, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Temida 2, Białystok 2008, s. 183; W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego*, cz. 1, *Prze-gląd Podatkowy* z 2008 r., nr 1, s. 29. W. Stachurski i W. Morawski uważają, że przepis art. 68 o.p. stanowi *lex specialis* wobec regulacji zawartej w art. 12 § 4 o.p.

pięcioletni termin przedawnienia liczyć „od końca roku kalendarzowego, w którym termin płatności upłynął”, tym samym wyznaczając zarówno termin początkowy¹⁹, jak i końcowy przedawnienia oraz długość okresu przedawnienia.

Początek biegu terminu przedawnienia nie przypada na pierwszy dzień roku kalendarzowego następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku, lecz na ostatni dzień (31 grudnia) roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności²⁰, skoro zgodnie z art. 70 § 1 o.p. przedawnienie „liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności”. Termin przedawnienia jest przecież terminem określonym w latach (w myśl art. 70 § 1 przedawnienie następuje „z upływem 5 lat”), a zgodnie z art. 12 § 4 o.p. takie terminy kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu. Termin przedawnienia, jako termin określony w latach, kończy się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a te dni, odpowiednio początkowy i końcowy, przypadają 31 grudnia. Gdyby przyjąć, że początek biegu terminu przedawnienia przypada na pierwszy dzień stycznia roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku²¹ (co byłoby niezgodne z literalnym

¹⁹ Zob. inaczej R. Dowgier, *W jakiej dacie rozpoczyna swój bieg przedawnienie zobowiązania podatkowego?*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2013 r., nr 6, s. 504. Autor uważa, że art. 70 o.p. nie wskazuje dnia początkowego (terminu początkowego, momentu rozpoczęcia biegu) przedawnienia, a jedynie dzień końcowy (termin końcowy).

²⁰ Tak m.in. W. Stachurski, *Przedawnienie...*, s. 183: „Koniec roku kalendarzowego wyznacza godzina 24.00 dnia 31 grudnia i od tego momentu, a nie od 1 stycznia roku następnego, powinien być liczony termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (podobnie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego). W konsekwencji termin ten, o ile nie zostanie przerwany ani zawieszony, upływa o północy ostatniego roku okresu przedawnienia”. Podobnie M. Biskupski, *Komentarz do art. 12, nb. 13*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 92: „[...] 5-letni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego rozpoczyna swój bieg 31.12.2004 r. upłynie z dniem 31.12.2009 r.” Również R. Kubacki stwierdza, choć w odniesieniu do terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej, iż „bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się z dniem 31 grudnia roku, w którym powstał obowiązek podatkowy” (R. Kubacki, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy z 1999 r., nr 9, s. 23).

²¹ Tak m.in. L. Etel: „Początkiem biegu terminu przedawnienia jest pierwszy dzień roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Zasadnicze znaczenie ma zatem ustalenie terminu płatności, co jest istotne zwłaszcza przy podatkach dochodowych, gdzie termin złożenia zeznania upływa z końcem trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym (podatek dochodowy od osób prawnych) albo 30 kwietnia roku

brzmieniem art. 70 § 1 w zw. z art. 12 § 4 o.p.), to ostatnim dniem terminu przedawnienia byłby pierwszy dzień stycznia szóstego roku po roku, w którym upłynął termin płatności, a nie ostatni dzień piątego roku, po roku, w którym upłynął termin płatności.

Nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem wyrażanym w nielicznych publikacjach²², że termin przedawnienia rozpoczyna swój bieg w dniu na-

następującego po roku podatkowym (podatek dochodowy od osób fizycznych). Termin przedawnienia rozpoczyna bieg od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powinny być złożone zeznania. W podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zobowiązania za miesiące I–XI przedawniają się wcześniej niż za grudzień tego samego roku podatkowego, co jest związane z terminem płatności tych świadczeń” (L. Etel, Komentarz do art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa, pkt 2, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Lex/el, Warszawa 2013, s. 531); J. Zubrzycki: „Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, czyli z pierwszym dniem następnego roku, a kończy się z upływem 5 lat” (J. Zubrzycki, Artykuł 70, pkt 2, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010, Unimex, Wrocław 2010, s. 371).

²² Autorom znane są wyłącznie dwie takie publikacje. W publikacji: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007, na stronie 537 stwierdzono: „Termin przedawnienia zaczyna biec pierwszego dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku. Okres pięcioletni, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, rozpoczyna się zawsze pierwszego dnia roku kalendarzowego następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku”. Takie stanowisko wydaje się pozostawać w sprzeczności z brzmieniem art. 70 § 1 o.p. W drugiej ze wspomnianych publikacji (R. Dowgier, *W jakiej dacie rozpoczyna swój bieg przedawnienie zobowiązania podatkowego?*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2013 r., nr 6, s. 503–507) Autor stwierdził, iż art. 70 § 1 o.p. wyznacza wyłącznie termin końcowy przedawnienia, a w żadnym z przepisów prawa podatkowego nie określono terminu początkowego przedawnienia (stanowisko takie pozostaje w sprzeczności z ustaleniami tego artykułu). R. Dowgier dla wyznaczenia początkowego terminu przedawnienia odwołuje się do przepisu art. 120 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r., poz. 121, ze zm.; dalej k.c.) regulującego termin początkowy przedawnienia roszczeń cywilnoprawnych. Przepis ten stanowi, iż „bieg przedawnienia rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne”. Na tej podstawie R. Dowgier wnioskuje, że początkowym dniem biegu terminu przedawnienia jest dzień, w którym roszczenie stało się wymagalne, a więc – po uwzględnieniu regulacji prawa podatkowego – następny dzień po upływie terminu płatności podatku. Takie stanowisko jest nie do przyjęcia. Po pierwsze, jak już wskazano, art. 70 § 1 o.p. określa termin początkowy przedawnienia, czego niezaprzeczalnym dowodem jest następujący fragment tego przepisu: „licząc od końca roku [...]”. Po drugie, odwołując się do regulacji cywilnoprawnych przedawnienia roszczeń, Autor wydaje się nie dostrzegać, że przepis art. 70 § 1 o.p. pełni na gruncie prawa podatkowego tę samą rolę co łącznie art. 120 § 1 i art. 118

stępnym po dniu, w którym upływa termin płatności, a tylko jego obliczanie należy rozpoczynać z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności. Takie stanowisko jest sprzeczne z wykładnią literalną²³ art. 70 § 1 o.p. Ustawodawca w art. 70 § 1 o.p. nakazuje przecież liczyć termin przedawnienia „od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności” a nie „od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności”. Jak już wskazano, przepis art. 70 § 1 o.p. wyraźnie (wprost) określa dzień początkowy i końcowy biegu terminu przedawnienia, odpowiednio jako koniec roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności (tj. 31 grudnia tego roku) oraz ostatni dzień piątego roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności, czyli – w nomenklaturze art. 12 § 4 o.p. – dzień w ostatnim roku, który odpowiada dniowi początkowemu. Trudno też znaleźć argumenty celowościowe, czy systemowe przemawiające za takim stanowiskiem.

Dzień upływu terminu płatności to dzień istotny dla wyznaczenia początku biegu terminu przedawnienia²⁴, ale sam w sobie nie jest dniem początkowym tego terminu. Pozwala on wyłącznie na wskazanie, ostatni dzień którego roku kalendarzowego przyjąć za dzień początkowy biegu terminu przedawnienia. Termin przedawnienia rozpoczyna swój bieg do-

k.c., regulując w sposób wyczerpujący początek, koniec i długość terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (przy czym w odrębnych przepisach określono okoliczności zawieszające i przerywające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Między instytucją przedawnienia w prawie cywilnym i instytucją przedawnienia w prawie podatkowym istnieją tak daleko idące różnice co do skutków, trybu, długości terminów i właśnie – sposobu ich liczenia (w tym dat początkowych i końcowych), że bezpodstawne jest przenoszenie na grunt prawa podatkowego regulacji cywilnoprawnych z tego zakresu. Jeśli zestawienie art. 70 § 1 o.p. z art. 120 § 1 i art. 118 k.c. czegoś dowodzi, to tylko tego, że początek biegu terminu przedawnienia w prawie podatkowym i prawie cywilnym uregulowano inaczej, odrębnie dla prawa podatkowego i odrębnie dla prawa cywilnego.

²³ Wykładnia językowa jest nie tylko wykładnią najważniejszą, ale też zakreślającą dopuszczalne granice wykładni w ogóle. Możliwy sens słów zakreśla dopuszczalne granice wykładni. Wyjście poza możliwy sens słów oznacza przekroczenie granicy między wykładnią, a niedopuszczalnym uzupełnianiem prawa (W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego z 2004 r., nr 4, s. 129; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 94, B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2002, s. 20).

²⁴ Jak zauważa J. Zubrzycki „Termin początkowy i końcowy przedawnienia zobowiązania podatkowego wyznacza zatem termin płatności tegoż zobowiązania [...]” (J. Zubrzycki, *Artykuł 70, pkt 2, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Unimex, Wrocław 2010, s. 371).

piero z końcem ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (tj. o godz. 24.00 w dniu 31 grudnia roku, w którym upłynął termin płatności).

Również w najobszerniejszej polskiej publikacji naukowej poświęconej zagadnieniu czynnika czasu w prawie podatkowym, tj. monografii A. Nity pt. *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*²⁵, odnajdziemy wyraźne potwierdzenie, iż „to nie moment powstania obowiązku podatkowego i nie ustawowo określona data zapłaty określonej daniny publicznej wyznaczają początek biegu terminu przedawnienia odpowiednio – prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej oraz zobowiązania podatkowego. Punktem czasowym, od którego rozpoczyna się okres przedawnienia jest natomiast koniec roku kalendarzowego, w którym zaistniało istotne prawnie zdarzenie – powstał obowiązek podatkowy, minął termin złożenia rocznego zeznania podatkowego albo upłynął termin płatności podatku”²⁶. Rozwiązanie to A. Nita poddaje krytyce, podnosząc, że „okres, kiedy podatnik powinien utrzymywać swoją zdolność płatniczą, licząc się z ewentualnością zapłaty podatku na skutek wydania oraz doręczenia ustalającej albo określającej decyzji podatkowej” wydłuża się „o przestrzeń czasu rozciągającą się pomiędzy momentem powstania obowiązku podatkowego albo terminem spełnienia świadczenia podatkowego oraz końcem roku kalendarzowego, w którym wystąpiły te zdarzenia”²⁷. Także B. Gruszczyński zauważa, że w świetle art. 70 § 1 o.p. bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się dopiero od końca roku kalendarzowego²⁸.

W orzecnictwie również wielokrotnie wskazywano, że termin przedawnienia rozpoczyna swój bieg nie w dniu następnym po dniu upływu terminu płatności, lecz z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku²⁹, czyli w dniu 1 stycznia roku następnego

²⁵ A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Arche, Gdańsk 2007.

²⁶ Ibidem, s. 252.

²⁷ Ibidem, s. 254.

²⁸ R. Gruszczyński (aktualizacja: S. Babiarez), *Komentarz do art. 70*, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2013 r., s. 438.

²⁹ Tak m.in. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 2003 r. sygn. III RN 70/02; wyrok NSA z dnia 16 listopada 2012 r., sygn. II FSK 735/11; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2013 r., sygn. II FSK 995/11.

po roku kalendarzowym, w którym upłynął termin płatności³⁰ lub – bardziej prawidłowo w kontekście art. 70 § 1 w zw. z art. 12 § 4 o.p. – w dniu 31 grudnia roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności³¹.

Podsumowując tę część rozważań, należy wyraźnie stwierdzić, że termin przedawnienia rozpoczyna swój bieg dopiero z końcem roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności (tj. w dniu 31 grudnia tego roku), a nie w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin płatności, czy w dniu 1 stycznia roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności.

4. OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI JAKO OKOLICZNOŚĆ PRZERYWAJĄCA BIEG TERMINU PRZEDAWNNIENIA

Do okoliczności skutkujących przerwaniem biegu terminu przedawnienia należy ogłoszenie upadłości. Wpływ postępowania upadłościowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego reguluje art. 70 § 3 o.p. W myśl art. 70 § 3 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., *„bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego”*.

Aby ogłoszenie upadłości wywołało skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia, musi nastąpić w okresie kiedy termin ten już biegnie, już się rozpoczął. Stanowisko, iż przerwanie biegu przedawnienia może nastąpić tylko w trakcie biegu przedawnienia, a nie przed jego rozpoczęciem, czy po jego zakończeniu, jest powszechnie przyjmowane w doktrynie³². R. Dowgier stwierdza wręcz, że *„rzeczą oczywistą i nie wymagającą w związku z tym szerszego uzasadnienia, jest to, że przerwanie*

³⁰ Tak m.in. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 2003 r. sygn. III RN 70/02; wyrok NSA z 30 listopada 2012 roku, sygn. I FSK 1241/12; wyrok NSA z 27 września 2013 roku, sygn. I FSK 1259/12; wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. III SA/Wa 136/14.

³¹ Tak m.in. wyrok NSA z 14 czerwca 2012 roku, sygn. II FSK 2513/10; Wyrok NSA z 14 czerwca 2012 roku, sygn. II FSK 2513/10; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2014 roku, sygn. III SA/Wa 2178/13.

³² Zob. m.in. A. Huchla, *Komentarz do art.70 ustawy – Ordynacja podatkowa*, pkt 4, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, ABC, Warszawa 2003 r., Lex/el; J. Zubrzycki, *Artykuł 70*, [w:] B. Adamiak,

*biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może nastąpić jedynie w przypadku, gdy termin ten rozpoczął już swój bieg*³³. T. Kolanowski zauważa natomiast, że nie można przerwać biegu terminu przedawnienia w okresie jego zawieszenia³⁴. Tym bardziej niemożliwe wydaje się zatem przerwanie biegu przedawnienia w okresie, w którym bieg ten jeszcze się nie rozpoczął.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, z pkt 9.2. uchwały 7 sędziów NSA z 3 czerwca 2013 roku, sygn. I FPS 6/12, wynika, że „nie ulega wątpliwości, iż przerwanie biegu terminu przedawnienia nie może nastąpić w okresie zawieszenia jak i w sytuacji wcześniejszego skutecznego przedawnienia się zobowiązania”. W wyroku z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1433/09, NSA wyraźnie stwierdził, iż „[...] art. 70 § 3 i § 4 odnoszą się do przerwy biegu terminu przedawnienia. Przerwa taka może nastąpić, gdy termin ten już biegnie. Zgodnie z art. 70 § 1 O.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin przedawnienia zaczyna zatem bieg od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Czynności egzekucyjne i umorzenie postępowania egzekucyjnego w stosunku do spółki miały miejsce, co jest niesporne, przed końcem roku 2003 r., a zatem przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia zobowiązania. Nie przerwały zatem tego biegu i brak było podstaw do liczenia terminu od dnia następnego po dniu umorzenia postępowania egzekucyjnego”. Również w wyroku WSA w Opolu z dnia 19 stycznia 2005, sygn. I SA/Op 79/04, wyraźnie stwierdzono, iż „nie może wywołać skutku w postaci przerwy biegu przedawnienia tego rodzaju czynność [doręczenie tytułu wykonawczego], która została dokonana w czasie, kiedy termin ten nie rozpoczął jeszcze swego biegu. Przerwanie biegu przedawnienia może nastąpić tylko w jego trakcie”. Także w stosunkowo nowym i co szczególnie ważne, bezpośrednio dotyczącym wpływu ogłoszenia upadłości na bieg terminu przedawnienia, wyroku WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. III SA/Wa 136/14, słusznie podkreślono, że nie może dojść do przerwania biegu terminu przedawnienia przed rozpoczęciem biegu tego terminu. W wyroku tym

J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Unimex, Wrocław 2010, s. 378; R. Dowgier, *W jakiej dacie...*, s. 504.

³³ R. Dowgier, *W jakiej dacie...*, s. 504.

³⁴ T. Kolanowski, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, Glosa z 2014 r., nr 1, s. 112.

Sąd uznał, że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. przedawniło się z dniem 31 grudnia 2012 r., mimo, że w dniu 21 sierpnia 2007 r. nastąpiło ogłoszenie upadłości (wydanie postanowienia o ogłoszeniu upadłości). Wprawdzie zdaniem WSA w Warszawie termin przedawnienia rozpoczął swój bieg w dniu 1 stycznia 2008 r., a nie w dniu 31 grudnia 2007 r., na który jednoznacznie wskazuje analiza przeprowadzona w niniejszym artykule, ale pozostałe spostrzeżenia Sądu w zakresie wpływu ogłoszenia upadłości na bieg terminu przedawnienia są trafne.

Jak już wskazano, art. 70 § 1 o.p. wyraźnie określa termin początkowy i końcowy przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dniem początkowym jest koniec (ostatni dzień) roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Dniem końcowym jest zaś ostatni dzień piątego roku kalendarzowego. Dniem ogłoszenia upadłości jest natomiast dzień wydania postanowienia sądu, uwzględniającego wniosek o ogłoszenie upadłości (art. 52 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (dalej p.u.n.³⁵)).

Z zestawienia art. 70 § 1 i 3 o.p. z art. 52 p.u.n. wynika, że jeśli ogłoszenie upadłości (tj. wydanie przez sąd postanowienia uwzględniającego wniosek o ogłoszenie upadłości) nastąpi przed końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, pozostaje ono faktem irrelevantnym dla biegu terminu przedawnienia³⁶. Przyczyną przerwania biegu przedawnienia – z woli ustawodawcy wyraźnie wyrażonej w art. 70 § 3 o.p. – jest przecież „ogłoszenie upadłości”, a nie „stan upadłości”. Gdyby ustawodawca chciał powiązać skutek w postaci przerwania biegu przedawnienia ze stanem upadłości, powinien wyraźnie odzwierciedlić to w treści przepisu³⁷. Skoro w treści przepisu jest mowa o „ogłoszeniu upadłości” to

³⁵ Dz.U. z 2003 r., nr 60, poz. 535, ze zm. Od 1 stycznia 2006 r. zarówno tytuł ustawy, jak i wiele jej przepisów ulegnie zmianie, co nie dotyczy jednak art. 52 – zob. ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 233, ze zm.).

³⁶ Zob. inaczej R. Dowgier, *W jakiej dacie...*, s. 507. Zdaniem tego Autora, przedawnienie biegnie od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności, zatem jeśli po dniu upływu terminu płatności podatku zaistnieje zdarzenie powodujące zawieszenie albo przerwanie biegu terminu przedawnienia, będzie ono skutkowało, odpowiednio zawieszeniem albo przerwaniem biegu tego terminu. Nie będzie miało znaczenia, że zdarzenie to nastąpiło przed 1 stycznia roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności.

³⁷ Zob. podobnie wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. III SA/Wa 136/14.

z wystąpieniem tego konkretnego zdarzenia, możliwego do precyzyjnego umiejscowienia w czasie, należy wiązać skutek w postaci przerwania biegu przedawnienia. Po drugie należy ponownie podkreślić, że nie może dojść do przerwania biegu terminu przedawnienia, jeśli termin ten jeszcze nie rozpoczął swojego biegu. Ogłoszenie upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia nie może przerwać tego terminu, skoro on jeszcze nie biegnie.

W odniesieniu do zawieszenia biegu terminu ustawodawca postanowił, że nie tylko biegnący już termin przedawnienia ulega zawieszeniu wskutek wystąpienia jednej z okoliczności zawieszających, ale również wskutek wystąpienia takiej okoliczności termin przedawnienia nie rozpoczyna swojego biegu (zob. art. 70 § 2 o.p.: „*Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu [...]*”, czy art. 70 § 6 o.p. „*Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu [...]*”). W odróżnieniu od przesłanek zawieszenia, które zgodnie z wolą ustawodawcy skutkują nierozpoczęciem (odsunięciem w czasie początku) biegu terminu przedawnienia, przesłanka przerwania biegu, jaką jest ogłoszenie upadłości, takiego skutku nie wywołuje. W art. 70 § 3 o.p. nie odnajdziemy sformułowania, iż „*bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega przerwaniu wskutek ogłoszenia upadłości*”. Zatem także wykładnia systemowa wewnętrzna, porównanie brzmienia art. 70 § 3 o.p. z brzmieniem art. 70 § 2 czy art. 70 § 6 o.p., potwierdza wniosek, że ogłoszenie upadłości w okresie między upływem terminu płatności, a końcem roku kalendarzowego, w którym ten termin płatności upłynął, nie przerywa biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie można bowiem przerwać terminu, który nie biegnie.

Nie można też zapominać, że przepisy regulujące instytucje przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia, które stanowią wyjątek od zasady, że z upływem określonego czasu zobowiązanie podatkowe przedawnia się (a zatem stanowią wyjątek od realizującej funkcję gwarancyjną przedawnienia), powinny być przedmiotem wykładni ścisłej, a na pewno nie rozszerzającej³⁸. W świetle art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych,

³⁸ O niedopuszczalności wykładni rozszerzającej instytucji przerwania i zawieszenia biegu przedawnienia zob. m.in. J. Zubrzycki, *Artykuł 70*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Unimex, Wrocław 2010, s. 374, 380. Podobnie, na tle przesłanek zawieszenia biegu przedawnienia, B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*

przedawnienie zobowiązania podatkowego nie jest pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Skoro jednak ustawodawca wprowadził do systemu podatkowego instytucję przedawnienia³⁹, to obywatelowi należy zapewnić możliwość realnego korzystania z tej instytucji „w granicach ustawowo określonych”, tak by nie była ona jedynie instytucją pozorną⁴⁰. Skoro ustawodawca określił te granice formułując art. 70 § 3 o.p. w taki, a nie inny sposób, to dokonując wykładni tego przepisu nie można wychodzić poza to, co wynika z jego brzmienia.

Ogłoszenie upadłości w okresie między upływem terminu płatności, a końcem roku kalendarzowego, w którym ten termin płatności upłynął (tj. godz. 24.00 dnia 31 grudnia tego roku), nie przerywa biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, więc nie może on biec na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego. Od nowa może biec bowiem tylko taki termin, który został skutecznie przerwany. Artykuł 70 § 3 zdanie drugie o.p. wyraźnie mówi o tym, że „po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo [...]”. Musi zatem dojść do przerwania.

5. WNIOSKI

Reasumując, ogłoszenie upadłości, które nastąpiło po upływie terminu płatności podatku, ale przed końcem roku kalendarzowego, w którym ten termin płatności upłynął (tj. przed godziną 24.00 dnia 31 grudnia tego roku), nie wywołuje skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia, ponieważ w okresie tym termin przedawnienia jeszcze nie biegnie. W takiej sytuacji nie ma też podstaw do twierdzenia, że termin

z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2011 r., nr 1, s. 16.

³⁹ Jak wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Umożliwia ono stabilizację sytuacji prawnej jednostki, a tym samym stabilizację stosunków społecznych, które bezspornie są wartościami warunkującymi prawidłowe funkcjonowanie jednostek oraz poprawne kształtowanie ich relacji z państwem, co ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, ingerującym w sferę konstytucyjnych praw majątkowych”.

⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Wa 136/14.

przedawnienia biegnie na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego.

Taki stan prawny należy ocenić negatywnie, ale nie da się mu zaprzeczyć. Aby ogłoszenie upadłości w okresie od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku a przed końcem roku kalendarzowego, w którym ten termin upłynął (tj. przed godz. 24.00 dnia 31 grudnia tego roku) przerywało bieg terminu przedawnienia, konieczna jest zmiana przepisu art. 70 § 3 o.p. Ustawodawca powinien takiej zmiany dokonać⁴¹.

SUMMARY

DECLARATION OF BANKRUPTCY AND THE PERIOD OF LIMITATION OF A TAX OBLIGATION

Doubts and disputes concerning the interpretation and application of the rules governing the institution of limitation of tax liability often concern the limitation period itself, and especially the starting day of the limitation period, suspension and interruption thereof. The purpose of this article is to clarify one of these doubts: to determine whether the bankruptcy, which took place after the deadline for payment of the tax, but before the end of the calendar year in which the payment deadline expired, interrupts the limitation period. This requires a prior determination of when the period of limitation starts.

⁴¹ W dniu 1 stycznia 2016 r. wejdzie w życie nowy przepis: art. 70 § 3a o.p., stanowiący, że „jeżeli ogłoszenie upadłości, o którym mowa w § 3, nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego” (zob. art. 1 pkt 59 lit. b ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649)).