

Mieczysław Staniszewski

Instytut Prawa i Administracji
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu
e-mail: mietek.staniszewski@gmail.com

Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych w wyniku przedawnienia

STRESZCZENIE

Jedną z przesłanek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przedawnienie, które następuje w momencie upływu określonego przez ustawodawcę terminu, w jakim ono nastąpi. Organ podatkowy ma obowiązek z urzędu dbać o to, aby nie zaistniała sytuacja, w której przedmiotem egzekucji byłyby wygasłe zobowiązania podatkowe. Z drugiej strony wygaśnięcie zobowiązania w wyniku przedawnienia powoduje, że prawidłowo ustalone lub określone zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Zgodnie z obecnie obowiązującym prawem do przedawnienia zobowiązań podatkowych może dojść w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, a nawet postępowania egzekucyjnego. Tym samym państwo, a w konsekwencji obywatele, ponoszą nie tylko koszty związane z wymiarem i poborem przedawnionych zaległości podatkowych, ale również koszty postępowania egzekucyjnego związane z wymuszaniem wykonania takich zobowiązań.

SŁOWA KLUCZOWE

przedawnienie zobowiązań podatkowych, wygaśnięcie zobowiązań podatkowych, umorzenie postępowania podatkowego, umorzenie postępowania egzekucyjnego

Wprowadzenie

Zobowiązanie podatkowe – w myśl art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej¹ – wygasa m.in. w wyniku przedawnienia. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych następuje z mocy prawa, tj. w momencie zaistnienia okoliczności wymienionych w ww. przepisie. Organ podatkowy ma obowiązek z urzędu pilnować, aby nie zaistniała sytuacja, że wymuszane byłoby wykonanie zobowiązań podatkowych, które wygasły. Dotyczy to szczególnie zobowiązań podatkowych wygasłych wskutek przedawnienia. Podatnik (osoba trzecia) ma prawo oczekiwać, że nie będzie przymuszany do wykonania zobowiązania podatkowego, które wygasło. Z drugiej strony wygaśnięcie zobowiązania w wyniku przedawnienia powoduje, że prawidłowo ustalone lub określone zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Tym

1 Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.).

samym nie jest realizowany obowiązek wynikający z art. 84 Konstytucji RP², zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawach. Naruszone zostają także w takim przypadku zasady podatkowe, czyli reguły, które powinny stanowić podstawę prawidłowo ukształtowanego systemu podatkowego³. Racjonalny system podatkowy to system zbudowany zgodnie z zasadami podatkowymi. Stanowią one szereg postulatów wysuniętych przez naukę pod adresem praktyki⁴. Mają one charakter postulatów o charakterze społecznym i prakseologicznym, ponieważ wyznaczają kierunek racjonalnego działania ustawodawcy z uwzględnieniem polityki społecznej realizowanej przez państwo. Mimo iż od momentu sformułowania pierwszych zasad podatkowych przez Adama Smitha minęło ponad 200 lat, nadal takie zasady, jak zasada pewności, równości, sprawiedliwości oraz taniości podatków, stanowią istotne wskazówki dla budowy racjonalnego systemu podatkowego. Zasady podatkowe w sensie postulatycznym to przede wszystkim zasady sformułowane przez Adama Smitha. Chociaż Adam Smith jest ich autorem, to powszechnie wiadomo, że na ich treść składa się nie tylko dorobek intelektualny tego autora, ale również innych autorów, którzy przed nim formułowali różnorodne koncepcje podatkowe⁵. Nie inaczej jest w przypadku współcześnie formułowanych zasad podatkowych. Wydawałoby się, że skoro postulaty zawarte w zasadach podatkowych to nie wymysł jednostki, lecz grupy osób wybitnych intelektualnie, praktyka powinna skrupulatnie korzystać z ich przemyśleń i wskazówek. W rzeczywistości do praktycznego wdrażania koncepcji doktryny podatkowej dochodzi niezwykle rzadko.

W przypadku wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w wyniku przedawnienia naruszone są wszystkie zasady, ale szczególnie istotne jest naruszenie postulatów wynikających z zasady taniości opodatkowania oraz zasady sprawiedliwości opodatkowania. Zasada taniości podatków stanowi, iż wpływy podatkowe należy pozyskiwać przy minimalnych kosztach związanych z ich wymiarem i poborem. W przypadku przedawnienia zobowiązań podatkowych koszty związane z ich wymiarem (ustaleniem lub określeniem) zostały poniesione, a wpływy są zerowe. Lepiej byłoby zatem nie ustalać (określać) takich zobowiązań niż je wymierzyć, a następnie odpisać jako przedawnione. Należy jednocześnie zaznaczyć, że w polskim systemie prawnym mogą się przedawnić zobowiązania podatkowe w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, a także, co wywołuje największe zdziwienie, w toku skutecznie prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Tym samym państwo, a w konsekwencji obywatele, ponoszą nie tylko koszty związane z wymiarem i poborem przedawnionych zaległości podatkowych, ale również koszty postępowania egzekucyjnego związane z wymuszaniem wykonania takich zobowiązań.

Nie mniej istotne jest naruszenie zasady sprawiedliwości (równomierności) opodatkowania, zgodnie z którą każdy powinien proporcjonalnie do swoich możliwości płatniczych uczestniczyć w ponoszeniu przez państwo wydatków publicznych⁶. W przypadku wygaśnię-

2 Konstytucja RP z 1997 r.

3 M.R. Bombicki, *Prawo i ekonomia leksykon prawniczy*, Polska Narodowa Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004, s. 324.

4 M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1984, s. 256.

5 Por. A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 4, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008, s. 36.

6 Por. *ibidem*, s. 44.

cia zobowiązania podatkowego w wyniku przedawnienia podatnik, którego zobowiązanie z tego tytułu wygasło, nie uczestniczy w ponoszeniu przez państwo wydatków publicznych. Każdy przypadek wygaśnięcia zobowiązań podatkowych z wyniku przedawnienia powinien być zatem szczegółowo analizowany, nie tylko pod kątem odpowiedzialności osób, które dopuściły do takiej sytuacji, ale także pod kątem zmiany regulacji prawnych. Lepiej w ogóle nie wymierzać podatku, niż dopuszczać do sytuacji, w których podatnik posiadający zdolności płatnicze do ponoszenia ciężarów podatkowych jest z nich zwolniony z uwagi na beczynność lub bezradność pracowników administracji podatkowej.

1. Przedawnienie zobowiązań podatkowych w toku postępowania podatkowego

Przepisy ordynacji podatkowej przewidują dwa rodzaje przedawnienia. Pierwszy dotyczy przedawnienia zobowiązań podatkowych, a drugi przedawnienia do wymiaru podatku. Oba rodzaje mają wpływ na możliwość wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego. Zobowiązania podatkowe powstają bowiem w dwojaki sposób, a mianowicie z mocy prawa (w momencie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawodawca łączy tego rodzaju skutek prawny) lub poprzez doręczenie decyzji. W pierwszym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje i istnieje niezależnie od świadomości tego faktu po stronie podatnika i organu podatkowego. W postępowaniu podatkowym dotyczącym tego rodzaju zobowiązań podatkowych organ podatkowy ustala, czy wystąpiło zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego i w decyzji określa wysokość danego zobowiązania. Zobowiązanie podatkowe nie jest więc w tym przypadku ustalane, ponieważ już istnieje. Zobowiązanie takie powstało z mocy prawa w momencie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawodawca łączy tego rodzaju skutek prawny (np. podatek dochodowy powstaje, co do zasady, w momencie osiągnięcia dochodu). Decyzję w sprawie określenia właściwej wysokości zobowiązania podatkowego organ podatkowy może wydać tak długo, jak ono istnieje. Do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa nie mają bowiem zastosowania przepisy dotyczące przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązań podatkowych⁷.

Z kolei zobowiązanie podatkowe ustalane decyzją powstaje i istnieje od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Do tego rodzaju zobowiązań mają zastosowanie przepisy o przedawnieniu prawa do ustalenia ich wysokości. W stosunku do tych zobowiązań ustawodawca wyznacza okres, w którym doręczenie decyzji wywoła skutek w postaci powstania zobowiązania podatkowego. Samo zobowiązanie podatkowe ustalone decyzją przedawnia się natomiast według ogólnych zasad. Ustawodawca przewiduje zatem odrębne zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych i odrębne zasady przedawnienia prawa do wymiaru podatku. O ile jednak przedawnienie zobowiązań podatkowych następuje według tych samych zasad w stosunku do wszystkich zobowiązań podatkowych, o tyle przedawnienie prawa do wymiaru (ustalenia zobowiązań podatkowych) dotyczy wyłącznie tych pierwszych. Innymi słowy, przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalają-

7 Por. wyrok z dnia 16.07.1998 r., SA/Po 1979/97.

cej wysokość zobowiązania podatkowego dotyczy jedynie tych zobowiązań, które powstają z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania⁸.

W myśl art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej (dalej OrdPU), zobowiązanie podatkowe powstające w wyniku doręczenia decyzji (o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 OrdPU) nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Ustawodawca wydłuża ten okres do 5 lat, jeżeli podatnik:

- nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego,
- w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W tych dwóch przypadkach zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania zostanie doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Wydłużony pięcioletni termin na doręczenie decyzji, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, ustawodawca wyznacza także w przypadku:

- dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz
- zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

W pierwszym i drugim wypadku zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstanie, jeżeli decyzja ustalająca zostanie doręczona po upływie ww. terminu, tzn. po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w zakresie tych podatków.

W przypadku opodatkowania dochodu niezajmującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych według obowiązującego do 28.02.2015 r. stanu prawnego obowiązywał również pięcioletni termin, w którym organ podatkowy mógł decyzją skutecznie ustalić zobowiązanie podatkowe, ale termin ten zaczynał biec od końca roku, w którym powinno być złożone zeznanie roczne. Tym samym organ podatkowy miał dłuższy o rok okres, w którym mógł skutecznie ustalić to zobowiązanie, ponieważ zeznanie takie składa się do 30 kwietnia roku następnego. Po orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego przepis ten utracił moc obowiązującą i przez okres od 28.02. do 31.12.2015 r. w stosunku do tych zobowiązań organ podatkowy miał tylko trzy lata na skuteczne jego ustalenie, w dodatku licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy. Dopiero po upływie dziesięciu miesięcy okres ten został wydłużony do 5 lat, ale nowe brzmienie § 4 art. 68 Ordynacji podatkowej, jak już zaznaczono, skraca ten czas o jeden rok. Zarówno wyrok Trybunału Konstytucyjnego (z uwagi na kuriozalne uzasadnienie)⁹ oraz aktualne brzmienie przepisu należy ocenić krytycznie z dwóch powodów. Po pierwsze, decyzje takie dotyczą osób łamiących prawo (oszustów uchylających się od opodatkowania). Po drugie, podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych ujawniają wszystkie swoje dochody dopiero w zeznaniu podatkowym, które składają po zakończeniu roku podatko-

8 Por. *ibidem*.

9 Treść uzasadnienia wyroku z dnia 16.07.1998 r., SA/Po 1979/97 (szczególnie s. 57 i n.) dowodzi, że sędzia sprawozdawca nie orientuje się w elementach konstrukcji podatków, a tym samym uzasadnienie nie ma związku z przedmiotem sprawy.

wego. Konstrukcja tego podatku polega zaś na tym, że dochód z nieujawnionych źródeł jest opodatkowany w momencie jego wydatkowania, ponieważ z winy podatnika nie mógł być opodatkowany w momencie jego osiągnięcia.

Upływ terminów przedawnienia prawa do wymiaru uniemożliwia wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego. Jeżeli mimo braku takich podstaw postępowanie będzie się toczyć, to musi być ono umorzone jako bezprzedmiotowe. Dotyczy to również przypadków, gdy organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe przed upływem terminów określonych w art. 68 § 1 OrdPU, ale nie zdołał skutecznie w tym terminie doręczyć decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Dzieje się tak dlatego, że wszczęcie postępowania podatkowego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia.

Przykład

Naczelnik Urzędu Skarbowego w październiku 2016 r. wszczął postępowanie podatkowe w sprawie ustalenia podatku opłacanego w formie karty podatkowej za 2013 r. Do 31.12.2016 r. nie zdołał jednak skutecznie doręczyć decyzji w tej sprawie. W związku z powyższym Naczelnik Urzędu Skarbowego w styczniu 2017 r. musiał umorzyć to postępowanie jako bezprzedmiotowe.

Ustawodawca wyznacza okres, w którym decyzja organu podatkowego powinna być doręczona, aby mogła spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. Nie ma jednak znaczenia, czy decyzja zostanie doręczona bezpośrednio do rąk podatnika, czy poprzez zastosowanie zastępczych form doręczenia, np. do rąk pełnoletniego domownika (jeżeli wyrazi na to zgodę).

W art. 68 § 5 OrdPU ustawodawca wprowadza dodatkowo okresy zawieszenia biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru. W myśl tego przepisu bieg terminu przedawnienia zawiesza się, jeżeli wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia trwa do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się, nie dłużej jednak niż przez 2 lata. Tym samym termin przedawnienia prawa do wymiaru może się dodatkowo wydłużyć o dwa lata. Może się więc np. zdarzyć, że zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych może być skutecznie ustalone, mimo iż upłynęło więcej niż 5 lat, ale nie więcej niż 7 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy.

W art. 69 OrdPU ustawodawca uregulował zasady biegu terminów przedawnienia prawa do wymiaru podatku, gdy podatnik posiada prawo do ulgi podatkowej. W myśl tego przepisu, w razie niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. Termin do wydania decyzji w takim przypadku wynosi, co do zasady, 3 lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej. Termin ten wydłużony jest do 5 lat, jeżeli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego trzyletniego terminu.

W takich przypadkach ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego. Jeżeli jednak, zgodnie z odrębnymi przepisami, zobowiązanie podatkowe ustalane jest na rok kalendarzowy lub na inny okres, decyzja taka wydawana jest na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi.

Kolejny przykład zawieszenia terminu przedawnienia został określony w art. 70a OrdPU. W myśl § 1 tego artykułu, bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 OrdPU, ulega zawieszeniu, jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania uzależnione jest od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa. W takim przypadku zawieszenie terminu przedawnienia następuje od dnia wystąpienia przez organ podatkowy z wnioskiem do organu innego państwa do dnia uzyskania przez organ podatkowy żądanej informacji – jednak nie dłużej niż przez okres 3 lat. Zawieszenie z tego tytułu terminu przedawnienia może co prawda następować wielokrotnie, ale okres łącznego zawieszenia nie może przekraczać 3 lat.

Z kolei w myśl § 1a art. 70a OrdPU, bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 oraz art. 70 § 1 ulega zawieszeniu w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli ta umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia, bez względu na terminy przedawnienia. W tym przypadku zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania, jednak trwa nie dłużej niż przez okres 3 lat.

Przedawnienie prawa do dokonania wymiaru podatku dotyczy jedynie postępowania, które toczy się przed organem pierwszej instancji. Skuteczne doręczenie decyzji przez ten organ podatkowy powoduje bowiem powstanie zobowiązania podatkowego. Doręczenie decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji przez organ odwoławczy może zatem nastąpić po upływie terminów określonych w art. 68 lub 69 OrdPU. Decyzja organu odwoławczego w przypadku, gdy nie dopatrzy się on uchybień i utrzyma w mocy zaskarżoną decyzję, nie powoduje powtórnego powstania zobowiązania podatkowego, lecz jedynie stwierdzenie, że organ podatkowy drugiej instancji doszedł do takich samych wniosków, jak organ pierwszej instancji, co do wysokości zobowiązania podatkowego ustalonego zaskarżoną decyzją¹⁰. Jeżeli jednak decyzja organu podatkowego byłaby doręczona po upływie terminu przedawnienia, to organ odwoławczy powinien uchylić decyzję organu podatkowego pierwszej instancji i umorzyć postępowanie w sprawie jako bezprzedmiotowe.

Umorzone jako bezprzedmiotowe musi być również postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, tzn. zobowiązania podatkowego, które powstaje bezpośrednio z mocy prawa. Ten sposób powstania zobowiązań podatkowych dotyczy większości podatków składających się na polski system podatkowy. Konieczność umorzenia postępowania podatkowego związana jest z tym, że wśród okoliczności stanowiących podstawę zawie-

10 Por. wyrok z dnia 24.03.1999 r., SA/Sz 529/98.

szenia lub przerwania biegu przedawnienia nie ma okoliczności związanej z wszczęciem postępowania podatkowego. Prawo do wydania decyzji określającej właściwą wysokość zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej istnieje dopóty, dopóki zobowiązanie podatkowe się nie przedawni. W myśl art. 70 § 1 OrdPU, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zatem podatek, którego termin płatności przypadał w 2010 r. (np. podatek dochodowy za 2009 r.), przedawnił się po 31.12.2016 r. Doręczenie po tej dacie decyzji określającej podatek lub inną wysokość podatku niż zadeklarowana przez podatnika nie będzie prawnie możliwe, niezależnie od tego, czy podatnikiem był oszust podatkowy (wyłudający milionowe kwoty niesłusznych zwrotów VAT-owskich), czy podatek, który przez nieuwagę popełnił błąd rachunkowy. W jednym i drugim przypadku po okresie przedawnienia organ podatkowy będzie zmuszony zakończyć postępowanie podatkowe (niezależnie od tego, kiedy było ono wszczęte) poprzez umorzenie tego postępowania jako bezprzedmiotowego. Innymi słowy, mimo istnienia podstaw do dokonania wymiaru podatku podatek nie będzie ponosił jego ciężaru, ponieważ organ podatkowy nie zdążył doręczyć decyzji przed okresem przedawnienia. Podkreślić należy, że nie ma znaczenia dzień wydania decyzji. Ustawodawca stanowi bowiem, że zobowiązanie ustalone decyzją nie powstaje, jeżeli decyzja jest doręczona po wskazanych przez niego terminach. Natomiast zobowiązania podatkowe określone decyzją wydaną przed terminem przedawnienia i tak wygasną po upływie terminu przedawnienia. Na przykład podatek od towarów i usług za listopad 2011 określony decyzją z dnia 31.12.2016 r. wygasa 1.01.2017 r., jeżeli nie zaistniała żadna z przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu przedawnienia. Stanie się tak niezależnie od tego, ile lat toczyło się postępowanie podatkowe w tej sprawie. Jak już zaznaczono, wśród takich przesłanek nie ma okoliczności związanych z wszczęciem postępowania podatkowego i wydaniem decyzji określającej wysokość podatku.

Zatem wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego jak również w sprawie określenia jego wysokości nie ma żadnego wpływu na bieg terminu przedawnienia. Żmudne, czasochłonne postępowanie skończy się niczym z tego tylko powodu, że organ podatkowy w terminie określonym przez ustawodawcę nie doręczy skutecznie decyzji. Nie są to wyjątkowe przypadki w sytuacji, gdy postępowanie dotyczy poważnych oszustw podatkowych.

Polski system podatkowy pozwala na legalne wydłużanie postępowania w nieskończoność. Wynika to z faktu, że zasady ogólne postępowania podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej muszą być przestrzegane w toku całego postępowania. Z zasad tych wynikają przede wszystkim uprawnienia podatnika, a tym samym obowiązki organu podatkowego. Przepisy szczegółowe służą głównie realizacji zasad ogólnych ustanowionych w Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy musi zaś uwzględniać zasady ogólne z urzędu w toku całego postępowania. Zasady ogólne zawarte w Ordynacji podatkowej mają charakter norm prawnych i są dla organów podatkowych wiążące¹¹. Należy w tym miejscu wskazać niektóre z tych zasad, które przede wszystkim przyczyniają się do wydłużania postępowania podat-

11 Por. wyrok NSA z dnia 4.06.1982 r., ISA 258/82.

kowego, a w konsekwencji do jego umorzenia z uwagi na przedawnienie prawa do wymiaru podatku czy przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z zasadą udzielania informacji, określoną w art. 121 § 1 OrdPU, organy podatkowe mają obowiązek udzielania informacji o okolicznościach faktycznych i prawnych mogących mieć wpływ na prawa i obowiązki stron i innych uczestników postępowania. Organ podatkowy ma zatem obowiązek, od momentu wszczęcia postępowania aż do jego zakończenia, informować z urzędu stronę (innych uczestników) o wszelkich okolicznościach faktycznych i prawnych. Tym samym ma obowiązek czuwać nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa. Nałożenie na organy administracyjne obowiązku udzielania pomocy prawnej w toczącym się postępowaniu powoduje, że nie obowiązuje tu zasada wywodząca się jeszcze z prawa rzymskiego, iż niezajomość prawa szkodzi (*ignorantia iuris nocet*). Organy podatkowe są bowiem zobowiązane udzielać z własnej inicjatywy niezbędnych wyjaśnień i wskazówek, zarówno w zakresie prawa materialnego, jak i prawa procesowego. Obowiązek taki istnieje niezależnie od tego, czy strona postępowania zwróci się do organu podatkowego ze stosownym zapytaniem, czy nie.

Z kolei zgodnie z zasadą prawdy materialnej zawartą w art. 122 OrdPU, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe mają obowiązek podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Zasada ta jest dodatkowo uszczegółowiona w art. 187 OrdPU, zgodnie z którym organ prowadzący postępowanie ma obowiązek zebrać i wyczerpująco rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Zgodnie z zasadą prawdy materialnej (obiektywnej), organ podatkowy ma obowiązek dochodzić prawdy obiektywnej niezależnie od tego, czy strona zgłosiła wnioski dowodowe i uczestniczy aktywnie w postępowaniu, czy też nie. Jest to jedna z głównych zasad postępowania podatkowego. Ma ona najistotniejszy wpływ na sytuację prawną podatnika. Bez ustalenia rzeczywistego stanu rzeczy nie sposób określić zakresu jego praw i obowiązków. Niedopełnienie obowiązku wynikającego z zasady prawdy materialnej jest najczęstszą przyczyną uchylania decyzji przez sąd administracyjny. Chcąc realizować postulat wynikający z tej zasady, organ podatkowy nie może pominąć żadnego dowodu, który pozwoli ustalić rzeczywisty stan rzeczy. Ma obowiązek przeprowadzić dowód zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony. Zasada prawdy materialnej zobowiązuje organy podatkowe do badania związku stanu faktycznego i prawnego sprawy z rzeczywistością niezależnie od stopnia aktywności strony w danym postępowaniu. Ustalenie stanu faktycznego powinno dotyczyć przy tym wszystkich okoliczności związanych z przeprowadzanymi dowodami, zwłaszcza mających istotne znaczenie w sprawie¹². Organ podatkowy nie może uzasadniać swego rozstrzygnięcia brakiem stosownych argumentów w pismach podatnika¹³. Gwarancją osiągnięcia prawdy materialnej jest wymóg zupełnego zgromadzenia materiału dowodowego¹⁴. Rezygnacja ze zgromadzenia materiału dowodowego i przeprowadzenia jego wszechstronnej oceny skutkuje naruszeniem zasady prawdy materialnej¹⁵.

Duży wpływ na czas trwania postępowania podatkowego ma także zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wyrażona w art. 123 § 1 OrdPU. Nakazuje

12 Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 21.04.2010 r., ISA/Lu 826/09.

13 Wyrok NSA z dnia 18.12.1996 r., I SA/Po 843/96.

14 Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10.03.2009 r., I SA/Gd 826/08.

15 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 4.11.2008 r., I SA/Łd 950/08.

ona organom podatkowym zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Strona ma zatem zagwarantowane prawo wpływania na ustalenie stanu faktycznego, a tym samym na ustalenie zakresu swoich praw i obowiązków. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym służy realizacji podstawowych praw podatnika w toczącym się postępowaniu, tj. wypowiadania się co do zebranych materiałów i dowodów, a także zgłaszania żądań. Naruszenie tych praw zagrożone jest sankcją określoną w art. 240 § 1 pkt 4 OrdPU. Na podstawie tego przepisu wznawia się postępowanie, jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu. Nie chcąc dopuścić do wznowienia postępowania z tej przyczyny, organ podatkowy powinien zapewnić stronie realizację powyższych praw. Na organie podatkowym ciąży obowiązek zawiadamiania strony o podejmowanych czynnościach oraz o możliwości aktywnego udziału w każdym stadium postępowania. Uprawnienia te mają szczególne znaczenie w postępowaniu dowodowym, które jest sednem każdego postępowania podatkowego. Z tego też powodu ustawodawca na podstawie art. 190 OrdPU zobowiązał organ prowadzący postępowanie do powiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodów ze świadków, biegłych lub oględzin – przynajmniej na 7 dni przed terminem. Istotne w tym przypadku jest, że zgodnie z dość powszechnie gloszonym poglądem, z uwagi na treść art. 192 OrdPU¹⁶, naruszenie zagwarantowanej stronie ustawowo zasady czynnego udziału w postępowaniu stanowi kwalifikowaną wadę procesową danej postępowania niezależnie od tego, czy miało to, czy też nie, wpływ na treść decyzji¹⁷. Tym samym okoliczności faktyczne ustalone w postępowaniu, w którym strona nie miała możliwości wzięcia udziału i wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów przed wydaniem decyzji, nie mogą być uznane za udowodnione. Z przezorności procesowej organy podatkowe zachowują się racjonalnie i we wszystkich wątpliwych przypadkach wolą powtórzyć przeprowadzenie dowodu, niż liczyć na przychyłność strony i sądu administracyjnego przy ocenie uchybień procesowych związanych z niezagwarantowaniem stronie czynnego udziału w postępowaniu.

Należy ponadto podkreślić, że na podstawie art. 200 § 1 OrdPU w większości postępowań (wyjątki określono w ustawie¹⁸) przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Oznacza to, że strona ma nie tylko prawo aktywnie uczestniczyć w każdym stadium postępowania, ale po zebraniu całego materiału ma zagwarantowane prawo do wypowiedzenia się w sprawie całości zgromadzonego materiału dowodowego.

Jest sprawą oczywistą, że podatnik musi mieć zagwarantowane prawa wynikające z ogólnych zasad postępowania podatkowego. Wątpliwości budzi jednak kwestia przyzna-

16 Zgodnie z tym przepisem, okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów.

17 Por. wyrok NSA z dnia 4.04.1997 r., III SA 1795/95.

18 Zgodnie z art. 200 § 2 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy nie wyznacza siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego: 1) w przypadkach przewidzianych w art. 123 § 2 oraz w art. 165 § 5 OrdPU, 2) w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego, 3) w przypadku przewidzianym w art. 165 § 7, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, złożonej informacji lub deklaracji.

wania oszustom podatkowym takich samych praw, jakie przysługują uczciwym podatnikom. Nie ma również żadnego uzasadnienia, aby terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych były takie same w przypadku uchylania się od opodatkowania (świadomego ukrywania swoich dochodów czy wyłudzenia zwrotów VAT-owskich), jak w przypadku zwykłych przeoczeń czy błędów rachunkowych. Należy zaznaczyć, że we współczesnych systemach podatkowych terminy takie są różnicowane. Na przykład w niemieckim systemie podatkowym korekty decyzji ostatecznych można dokonać przed terminem przedawnienia, który w przypadku drobnych błędów powodujących zmniejszenie obciążenia podatkowego wynosi 5 lat, a w przypadkach zaliczanych do przestępstw podatkowych aż 10 lat¹⁹. Podkreślić jednocześnie należy, że początek tych terminów zaczyna biec z chwilą upływu roku kalendarzowego, w którym podatnik złożył deklarację lub zgłosił podatek, najpóźniej jednak z upływem trzeciego roku kalendarzowego, w którym powstał podatek²⁰. Niemieckie organy podatkowe w przypadku oszustw podatkowych mają zatem przynajmniej 13 lat na dokonanie wymiaru podatku. Okres ten może jeszcze ulec przedłużeniu, ponieważ ulega on zawieszeniu ze względu siłę wyższą (w ciągu sześciu miesięcy przed upływem terminu) oraz z uwagi na rozpoczęcie kontroli zewnętrznej²¹.

Odrębne zagadnienie dotyczy sporów związanych z zakwalifikowaniem danego zobowiązania podatkowego do zobowiązania powstającego z mocy prawa czy zobowiązania powstającego w wyniku doręczenia decyzji. W pierwszym przypadku przeszkodą w wydaniu merytorycznej decyzji będzie upływ terminów określonych w art. 70 OrdPU, a w drugim upływ terminów określonych w art. 68 tej ustawy. Jedynie w przypadku dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług oraz zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie ma sporów, ponieważ ustawodawca wymienia je wprost w art. 68 OrdPU. W innych przypadkach od czasu do czasu do takiego sporu dochodzi. Aktualnie spór dotyczy podatku przewidzianego w art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.)²². W sprawie tej wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie²³:

Podatek przewidziany w art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. należy odróżnić od tego, który powstaje „z mocy prawa” i obliczany jest według stawki 19% na podstawie art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. Stawka 50-procentowa stanowi sankcję, która zastępuje zobowiązanie podatkowe powstałe na zasadach ogólnych w stosunku do oszacowanego dochodu w trybie art. 11 u.p.d.o.p. Przy czym stwierdzenie wysokości tego podatku możliwe jest dopiero po przeprowadzeniu przez organy podatkowe wszystkich ustaleń wymaganych dla zastosowania art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p., co jest możliwe tylko w drodze postępowania podatkowego. W rezultacie decyzja wydana w wyniku tego postępowania, którą stwierdzona zostanie wysokość zobowiązania podatkowego, będzie zawsze rozstrzygnięciem konstytutywnym, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2

19 Po złożeniu deklaracji wysokość podatku potwierdzana jest decyzją podatkową, którą urząd skarbowy wystawia na podstawie złożonej deklaracji. Ta decyzja może być zmieniana do czasu przedawnienia.

20 *Niemiecki System Podatkowy w zarysie*, DATEV eG, Paumgartnerstrabe, Norymberga 1993, s. 31.

21 Por. *Wichtige Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen*, Stand; 1 Januar 2005, Herne/Berlin, s. 68–70.

22 Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2016 r., poz. 1888.

23 Wyrok z dnia 13.10.2016 r., sygn. I FSK 2288/14.

OrdPU. Przepis ten stanowi, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającego wysokość tego zobowiązania. Co za tym idzie, termin przedawnienia dla tego zobowiązania jest inny niż dla zobowiązań powstałych „z mocy prawa”, w których podatnik zobligowany jest rozliczyć się samodzielnie. Stosownie do brzmienia art. 68 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 OrdPU, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Powyższy wyrok wskazuje, że właściwe rozgraniczenie zobowiązań podatkowych pod kątem sposobu ich powstania ma decydujące znaczenie przy ustaleniu terminu, po upływie którego organ podatkowy nie ma prawa wydać merytorycznej decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe. Nie byłoby takiego problemu, gdyby terminy, w których może być wydana merytoryczna decyzja, były jednakowe (niezależnie od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych), a także gdyby wszczęcie postępowania podatkowego powodowało przerwanie biegu terminu przedawnienia. Z sytuacją taką mamy do czynienia w państwach UE. Na przykład w Hiszpanii, w myśl art. 66 ustawy o ogólnym prawie podatkowym (*General Tributaria*), podjęcie jakichkolwiek działań przez organ podatkowy przerywa bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych (bieg terminu przedawnienia przerywa także jakiegokolwiek zainteresowanie się podatkiem przez podatnika)²⁴. Tak więc, chociaż, co do zasady, zaległości podatkowe w Hiszpanii przedawniają się po upływie 4 lat, może się to zdarzyć wyłącznie wtedy, gdy zarówno organ podatkowy, jak i podatnik pozostawali przez cały ten okres całkowicie bezczynni. Podobnie jest we Francji, gdzie samo wszczęcie postępowania domiarowego przerywa bieg przedawnienia i zaczyna ono biec na nowo. Zobowiązania podatkowe we Francji, co do zasady, przedawniają się po trzech latach, licząc od końca roku podatkowego (w przypadku działań oszukańczych termin ten wydłużony jest o kolejne dwa lata), z tym jednak zaznaczeniem, że samo wszczęcie postępowania domiarowego przerywa bieg przedawnienia i zaczyna ono biec na nowo²⁵. Nie zdarza się więc tak (jak to ma miejsce w Polsce), aby organ podatkowy musiał umarzać postępowanie z uwagi na przedawnienie prawa do wymiaru oraz by z przyczyn formalnych nie można było kontynuować postępowania (mimo oczywistych faktów świadczących o zaniżeniu wysokości podatku).

2. Przedawnienie zobowiązań podatkowych w toku postępowania egzekucyjnego

W polskim systemie podatkowym wszczęcie postępowania egzekucyjnego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia. Zgodnie z art. 70 § 4 OrdPU bieg terminu przedawnienia zostaje jedynie przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo

24 General Tributaria BOE num. 302 18.12.2003, Ley 58/2003, http://documentacion.meh.es/doc/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/ley_58_2003.pdf (dostęp. 15.06.2017).

25 Por. M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Biblioteka Przeglądu Podatkowego, Warszawa 2000, s. 119.

od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Nie tylko zatem wszczęcie postępowania egzekucyjnego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia, ale również nie każda czynność egzekucyjna²⁶ przerywa taki bieg. Ustawodawca pod pojęciem czynności egzekucyjnej rozumie wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego, natomiast katalog środków egzekucyjnych jest ściśle przez ustawodawcę określony²⁷. W praktyce zdarza się w związku z tym, że mimo skutecznie prowadzonej egzekucji zobowiązanie podatkowe może się przedawnić w trakcie prowadzonego postępowania egzekucyjnego, mimo iż każde kolejne zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dla przerwania biegu terminu przedawnienia nie ma znaczenia skuteczność zastosowanego środka egzekucyjnego²⁸. Nie może to być jednak pozorne zastosowanie środka egzekucyjnego. Dlatego w sytuacji, gdy istnieje możliwość zastosowania jednego środka egzekucyjnego, wygaśnięcie objętego tytułem wykonawczym zobowiązania podatkowego następuje mimo skutecznie prowadzonej egzekucji (po upływie 5 lat od dnia następnego po jego zastosowaniu) i to mimo faktu, że egzekucja mogłaby być nadal stosowana przy zastosowaniu tego środka egzekucyjnego.

Przykład

Organ egzekucyjny dokonał zajęcia wynagrodzenia za pracę zaległości podatkowej przekraczającej 200 000 zł. Poborca skarbowy sporządził protokół majątkowy, z którego wynikało, że jedynym sposobem egzekucji jest zajęcie wynagrodzenia za pracę. W związku z tym 5.07.2012 r. zostało zajęte wynagrodzenie za pracę. Co miesiąc z tytułu zajętego wynagrodzenia za pracę wpływało do organu egzekucyjnego 2 000 zł. Łącznie do 5.07.2017 r. na poczet zaległości wpłynęło 120 000 zł. Okresowe badanie stanu majątkowego nie wykazało istnienia możliwości zastosowania innego środka egzekucyjnego. W związku z tym w dniu 6.07.2017 r. postępowanie egzekucyjne zostało umorzone, ponieważ egzekwowane zobowiązanie podatkowe wygasło, mimo iż istniała możliwość wyegzekwowania pozostałej zaległości w wyniku dalszego zajęcia wynagrodzenia za pracę.

Obowiązujący obecnie stan prawny dotyczący przedawnienia zaległości podatkowych objętych skuteczną egzekucją jest niezrozumiały. Państwo traci możliwość uzyskania należnych podatków, mimo stosowania skutecznego środka egzekucyjnego. Istnieje co prawda możliwość stosowania „sztuczek” polegających na zajęciu składników majątkowych, które są zwolnione spod egzekucji (np. przedmiotów niezbędnych zobowiązanemu i członkom jego rodziny) albo składników majątkowych o wartości poniżej kwoty wydatków eg-

26 Art. 1a pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

27 Pod pojęciem środka egzekucyjnego w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnych, rozumie się egzekucję: z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także z renty socjalnej, z rachunków bankowych, z innych wierzytelności pieniężnych, z praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz z wierzytelności z rachunku pieniężnego służącego do obsługi takich rachunków, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z weksla, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z pozostałych praw majątkowych, z ruchomości, z nieruchomości.

28 Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 27.04.2017 r., sygn. II FSK 901/15.

zekucyjnych, skoro do przerwania biegu przedawnienia w wyniku zastosowania środka egzekucyjnego nie ma znaczenia jego skuteczność. Takie postępowanie nie powinno być jednak akceptowane w demokratycznym państwie prawa. Nie można się jednak zgodzić na taki stan prawny, który dopuszcza niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych przez podatników zdolnych do ich ponoszenia, biorąc pod uwagę ich możliwości płatnicze. Obowiązujący stan prawny jest sprzeczny z postulatem wynikającym z zasady powszechności opodatkowania.

Powszechność opodatkowania, z uwzględnieniem zdolności do ponoszenia określonych obciążeń podatkowych, powinna być realizowana zarówno na etapie wymiaru podatku, jak i na etapie jego poboru. Niezrozumiałe są w związku z tym zmiany treści art. 70 OrdPU w okresie III RP. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem tego przepisu, który obowiązywał do końca 2002 r., bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych przerywała pierwsza czynność egzekucyjna, o której podatnik został powiadomiony. Sporządzenie protokołu stanu majątkowego przerywało zatem bieg przedawnienia. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegło ono na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne. Od rzetelnego wykonywania obowiązków przez pracowników organu egzekucyjnego zależało więc, czy zobowiązanie podatkowe się przedawni, czy też nie²⁹. Pierwotne brzmienie art. 70 OrdPU było zgodne z instytucją dawności (przedawnienia). Przedawnienie ściśle się łączy bowiem z bezczynnością organów, które są powołane do egzekwowania obowiązków nałożonych na obywateli. Bezczynność organów powinna się jednak łączyć się z odpowiedzialnością pracowników tych organów, w związku z zaniedbaniem przez nich obowiązków. Chodzi w tym przypadku nie tylko o odpowiedzialność dyscyplinarną, ale również majątkową. Zmianie muszą jednak ulec zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych. Przy czym ogólne okresy przedawnienia mogą być krótsze, ale podjęcie czynności przez organ administracji skarbowej powinno być wystarczającą przesłanką do jego przerwania.

Taki stan prawny obowiązuje np. we Francji. Zobowiązania podatkowe w tym kraju, co do zasady, przedawniają się po trzech latach, licząc od końca roku podatkowego (w przypadku działań oszukańczych termin ten wydłużony jest o kolejne dwa lata), z tym jednak zastrzeżeniem, że samo wszczęcie postępowania domiarowego przerywa bieg przedawnienia i zaczyna ono biec na nowo³⁰. Z kolei w Niemczech, zgodnie z przepisami niemieckiej Ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia przerywa m.in. odroczenie egzekucji; zgłoszenie postępowania upadłościowego itd.³¹ W Polsce w okresie międzywojennym oraz w PRL-u nie mogła zdarzyć się sytuacja, aby w toku postępowania egzekucyjnego mogło się przedawnić zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z art. 124 § 2 Ordynacji z 15.03.1934 r.³², bieg terminu przedawnienia przerywała każda czynność władzy skarbowej zmierzająca do ściągnięcia należności. Natomiast zgodnie z art. 30 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.³³, bieg przedawnienia przerywała czynność egzekucyjna, o której zo-

29 Por. M. Staniszewski, *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002, s. 128.

30 Por. M. Bouvier, *op. cit.*, s. 119.

31 Por. Wichtige Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen, Stand; 1 Januar 2005, Herne/Berlin, s. 37 i n.

32 DzU z 1936 r., nr 14, poz. 134.

33 DzU z 1980 r., nr 27, poz. 111.

bowiązany został zawiadomiony. Trudno w związku z tym zrozumieć, dlaczego sejm zdominowany w 2002 r. przez SLD dokonał takiej zmiany Ordynacji podatkowej, która w ewidentny sposób stawia dobro oszustów podatkowych ponad dobro ogółu obywateli. Gdyby chodziło jedynie o dobro jednostki, przepisy powinny na wzór innych państw UE przewidywać dłuższy okres przedawnienia w przypadku zobowiązań podatkowych związanych z oszustwami podatkowymi. Nie może w związku z tym dziwić fakt, że w latach 2009–2015 przedawniło się ponad 12,300 mln zaległości podatkowych, z czego ponad 7,380 mln zł dotyczyło podatku od towarów i usług. W samym 2015 r. odpisano z tytułu przedawnienia 2,158 mln zł, z czego 1,321 mln zł dotyczyło podatku od towarów i usług. Szczególnie niepokojące są kwoty przedawnionego podatku od towarów i usług, ponieważ jest to podatek pośredni, a więc podatek, którego ciężar ekonomiczny ponosi konsument, a nie formalny podatnik. Innymi słowy, konsument w cenie zakupionych towarów i usług zapłacił podatek VAT, a formalny podatnik nie odprowadził go do organu podatkowego. W dodatku z uwagi na obowiązujący stan prawny, a często z uwagi na zaniechania pracowników organów podatkowych, nie może być kontynuowana egzekucja, ponieważ podatek wygaś w wyniku przedawnienia.

Zmiana stanu prawnego wydaje się niezbędna, ponieważ należy się spodziewać, że w następnych latach kwota przedawnionych zaległości podatkowych nie będzie mniejsza. Na koniec 2015 r. zaległości podatkowe wynosiły 64,712 mln zł, z czego znaczna część dotyczyła zaległości w podatku od towarów (ponad 43 mld zł). W 2016 r. zaległości podatkowe wzrosły do 85,455 mln zł, z czego 56,249 mln zł dotyczyło lat poprzednich. W egzekucji pozostawało zaś jedynie 43,660 mld. Oznacza to, że prawie połowa zaległości podatkowych jest zagrożona przedawnieniem, ponieważ układem ratalnym i odroczeniem objęta jest jedynie kwota 987 mln zł zaległości. Zaznaczyć należy, że zaległości podatkowe narastają lawinowo (mimo dwukrotnej akcji oddłużeniowej, pierwszej w latach 90. XX w. i drugiej na początku XXI w.). W porównaniu do stanu na koniec 2015 r. zaległości na koniec 2016 r. wzrosły o ponad 30%. Jest to i tak lepszy wynik niż w latach poprzednich, ponieważ w porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zaległości na koniec 2015 r., wzrosły o ponad 43%. Jeszcze gorzej wygląda sytuacja, gdy się porówna ostatnie dziesięciolecie. W porównaniu stanu z końca 2008 r. do stanu na koniec 2016 r. kwota zaległości wzrosła ponad czterokrotnie, z 20,4 mld zł do 85,4 mld zł. Jeszcze większy procentowy wzrost zaległości dotyczy podatku od towarów i usług, ponieważ jedynie w okresie lat 2009–2015 zaległości w tym podatku wzrosły z 10 mld do ponad 42 mld zł. Podkreślić przy tym należy, że ponad trzy czwarte zaległości stanowią zaległości największych dłużników, tzn. tych, którzy posiadają zaległości powyżej jednego mln zł. Na koniec 2016 r. 11 527 podatników posiadających ponad 1 milion zaległości podatkowych zalegało z zapłatą 65,808 mln zł. Łącznie z odsetkami za zwłokę kwota zaległości tej grupy podatników wynosiła 96,611 mln zł³⁴. Zdecydowana większość z nich to oszuści podatkowi, w tym osoby wyłudzające zwroty VAT-owskie. Postępowania egzekucyjne wobec oszustów podatkowych prawie w 100% są nieskuteczne. Kwoty zaległości wyegzekwowane od tej grupy podatników tylko nieznacznie przekraczają 1% kwot należnych. Jeżeli w najbliższym czasie nie zostanie dokonana zmiana przepisów

34 Źródło MF.

dotycząca przedawnienia zobowiązań podatkowych, większość tych zaległości wygaśnie z uwagi na przedawnienie.

Podsumowanie

W polskim systemie podatkowym przedawnione zobowiązanie podatkowe wygasa. Oznacza to, że takiego zobowiązania podatkowego nie tylko nie można dochodzić egzekucyjnie, ale również nie można ich pokryć dobrowolną wpłatą. Taka regulacja prawna budzi zdziwienie, gdy się ją skonfrontuje z regulacją prawną dotyczącą zobowiązań cywilnoprawnych. Zgodnie z art. 117 § 2 kodeksu cywilnego³⁵, po upływie terminu przedawnienia ten, przeciwko komu przysługuje roszczenie, może uchylić się od jego zaspokojenia. Tym samym zobowiązanie cywilnoprawne nie wygasa w wyniku przedawnienia. Zmienia ono jedynie swój charakter, tzn. zamienia się w tzw. zobowiązanie niezupełne (naturalne). Cechą zobowiązania naturalnego jest zaś to, że nie może być ono przedmiotem egzekucji. Innymi słowy, dłużnik nie może być przymuszany do jego wykonania. Może jednak skutecznie wykonać takie zobowiązanie. Co więcej, w przypadku, gdy je dobrowolnie wykona, będzie mu przysługiwało roszczenie o jego zwrot. Ustawodawca dopuszcza jednocześnie możliwość zrzeczenia się korzystania z zarzutu przedawnienia. Zaznacza jedynie, że zrzeczenie się zarzutu przedawnienia przed upływem terminu jest nieważne. Tym samym wykonane dobrowolnie przedawnione zobowiązania cywilnoprawne nie muszą być zwrócone, natomiast ściągnięte egzekucyjnie jedynie wtedy, gdy dłużnik nie zrzekł się zarzutu przedawnienia.

Z zupełnie inną sytuacją mamy do czynienia w przypadku przedawnionych zobowiązań podatkowych, których cechą jest nie tylko niemożność jego przymusowej realizacji, ale również zaliczenie dobrowolnych wpłat na pokrycie tych zobowiązań. Dokonana wpłata na poczet wygasłego zobowiązania podatkowego stanowi nadpłatę, która powinna być zwrócona według zasad określonych w rozdziale 9 działu III OrdPU.

Przykład

Naczelnik Urzędu Skarbowego postanowieniem z dnia 20.08.2016 r. umorzył postępowanie egzekucyjne prowadzone w celu wyegzekwowania zaległego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w kwocie 100 000 zł, ponieważ w wyniku badania stanu majątkowego okazało się, że podatnik nie posiada składników majątkowych podlegających egzekucji (podatnik w wyniku pożaru stracił cały swój majątek). W styczniu 2017 r. podatnik odziedziczył znaczny majątek i postanowił wpłacić zaległy podatek. Jego wpłata nie mogła być jednak zaliczona na poczet zaległego podatku, ponieważ podatek ten się przedawnił z upływem 2016 r., a tym samym podatek ten wygasł. Dokonana w styczniu 2017 r. przez podatnika wpłata w całości stanowiła zatem nadpłatę.

Jeżeli natomiast chodzi o zobowiązanie podatkowe ustalone decyzją (np. podatek od nieruchomości opłacany przez osoby fizyczne), należy stwierdzić, że nie istnieje ono, dopóki organ podatkowy nie doręczy skutecznie decyzji ustalającej takie zobowiązanie podatkowe.

35 Ustawa z dnia 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (DzU z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.).

Dobrowolna wpłata dokonana na poczet takiego zobowiązania również stanowi nadpłatę, chyba że w terminie przewidzianym przez ustawodawcę skutecznie doręczona zostanie decyzja ustalająca takie zobowiązanie.

Dokonanie zmian w obowiązującym prawie wydaje się potrzebą chwili, szczególnie, jeśli się zważy, że Trybunał Konstytucyjny ma zastrzeżenia co do konstytucyjności art. 70 § 8 OrdPU, zgodnie z którym nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym³⁶. Zastrzeżenia te podziela Rzecznik Praw Obywatelskich, który 22.02.2016 r. złożył do Trybunału Konstytucyjnego wnioski o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 8 OrdPU z Konstytucją RP. Co gorsza, w orzecznictwie sądowym powszechnie wydawane są wyroki, w których składy orzekające odmawiają zastosowania ww. przepisu. Zdaniem sądów, na co zwraca uwagę RPO w swoim wniosku, w przypadku tego przepisu zachodzi tzw. niekonstytucyjność wtórna³⁷. W konsekwencji sądy przyjmują, iż ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zobowiązania podatkowego według ogólnych zasad³⁸.

Należy w związku z tym postulować, aby do systemu podatkowego wprowadzone zostały regulacje prawne podobne do regulacji obowiązujących w prawie cywilnym (umożliwiające skuteczne dochodzenie należności w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego), względnie obowiązujące w okresie międzywojennym. Innymi słowy, bieg terminu przedawnienia powinna przerywać każda aktywność organu podatkowego zmierzająca do ściągnięcia należności podatkowych. Zapis taki nie byłby niezgodny z Konstytucją RP, ponieważ TK w cytowanym wyroku z 2013 r. wyraźnie stwierdził, że wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy.

Bibliografia

Bombicki M.R., *Prawo i ekonomia. Leksykon prawniczy*, Polska Narodowa Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004.

36 W wyroku z dnia 8.10.2013 r., sygn. akt SK 40/12, zastrzeżenia TK dotyczą naruszenia zasady równości wobec prawa. TK twierdzi, że podatnicy będący właścicielami nieruchomości, a także właściciele ruchomości i praw, na których ustanowiono zastaw skarbowy, są gorzej traktowani niż inni dłużnicy, ponieważ w ich przypadku można prowadzić egzekucje po upływie ogólnych terminów przedawnienia. Jest to dziwne zastrzeżenie, ponieważ po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Na szczęście w orzeczeniu tym TK nie kwestionuje, że wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy.

37 Podkreśla się, że w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22.05.2007 r. o sygn. akt SK 36/06 (OTK-A z 2007 r., nr 6, poz. 50) wskazano, że stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności określonej normy prawnej nie pozostaje bez znaczenia dla stosowania normy zamieszczonej w przepisie tożsamym. W takim przypadku dochodzi bowiem do obalenia domniemania konstytucyjności przepisu, który nie podlegał rozpoznaniu przed Trybunałem (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5.07.2017 r., sygn. I SA/GI 332/17).

38 Zdaniem RPO, należy poddać pod rozważenie, czy w tym przypadku nie wystąpił problem tzw. oczywistej niekonstytucyjności. RPO powołał się na treść wyroku TK z dnia 22.05.2007 r., sygn. akt SK 36/06, w którym wskazano, że stwierdzenie przez Trybunał niekonstytucyjności określonej normy prawnej nie pozostaje bez znaczenia dla stosowania normy zamieszczonej w przepisie tożsamym. W takim przypadku dochodzi bowiem do obalenia domniemania konstytucyjności przepisu, który nie podlegał rozpoznaniu przed Trybunałem.

- Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Biblioteka Przeglądu Podatkowego, Warszawa 2000.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008.
- Niemiecki System Podatkowy w zarysie*, DATEV eG, Paumgartnerstrabe, Norymberga 1993.
- Staniszewski M., *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002.
- Staniszewski M., *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, WWSHE w Jarocinie, Jarocin 2007.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1984.
- Wichtige Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen, Stand; 1 Januar 2005, Herne/Berlin.

Akty prawne

- Konstytucja RP z 2.04.1997 r., DzU z 1997 r., nr 78, poz. 483.
- Ustawa z 15.03.1934 r. Ordynacja podatkowa, DzU z 1936 r., nr 14, poz. 134.
- Ustawa z dnia 23.04.1964 r. Kodeks cywilny, DzU z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.).
- Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r., DzU z 1980 r., nr 27, poz. 111.
- Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU z 2017 r., poz. 201.
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2016 r., poz. 1888.

Orzeczenia

- Wyrok NSA z dnia 4.06.1982 r., ISA 258/82.
- Wyrok NSA z dnia 18.12.1996 r., I SA/Po 843/96.
- Wyrok NSA z dnia 4.04.1997 r., III SA 1795/95.
- Wyrok NSA z dnia 16.07.1998 r., SA/Po 1979/97.
- Wyrok NSA z dnia 24.03.1999 r., SA/Sz 529/98.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4.11.2008 r., I SA/Łd 950/08.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10.03.2009 r., I SA/Gd 826/08.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21.04.2010 r., ISA/Lu 826/09.
- Wyrok TK z dnia 8.10.2013 r., sygn. SK 40/12.
- Wyrok z dnia 13.10.2016 r., sygn. I FSK 2288/14.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia z dnia 27.04.2017 r., sygn. II FSK 901/15.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5.07.2017 r., sygn. I SA/Gl 332/17.

Strony internetowe

- http://documentacion.meh.es/doc/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/ley_58_2003.pdf.
- www.finanse.mf.gov.pl.
- www.nik.gov.pl.

Expiration of a tax liability when the deadline set by the lawmaker is over

SUMMARY

One of the premises of the expiration of a tax liability is the lapse that takes place when the deadline set by the lawmaker is over. It is the tax authority's duty to avoid a situation in which the subject of the execution is a tax liability that is in void. On the other side, the expiration of a liability that happens as a result of a lapse leads to not executing a correctly determined tax liability. According to the present law an expiration of tax liability can only apply to on-going tax proceedings or even executive proceedings. This means that the country and consequently its citizens are burdened with the costs of the administration and levy of the executive proceedings concerning extortion of such liabilities.

KEYWORDS

expiration of tax liability, lapse of tax liability, remission of tax proceedings, remission of executive proceedings

Translated by Mieczysław Staniszewski