

PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Dominika Janas

Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki

Streszczenie

Przedawnienie zobowiązań podatkowych jest nieefektywną formą wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W artykule poruszone zostały kwestie zobowiązania oraz przedawnienia i jego terminów, a także rozróżniono pojęcia zawieszenia i przerwy biegu terminu przedawnienia. Zaprezentowano skutki, a co więcej dane obrazujące wielkość zaległości podatkowych w Polsce w latach 2014–2017. Konsekwencją przedawnienia jest brak możliwości pobrania zapłaty przez organ podatkowy i powstawanie zaległości podatkowych negatywnie wpływających na budżet państwa.

Słowa kluczowe: zobowiązanie podatkowe, przedawnienie podatkowe, skutki przedawnienia, zaległość podatkowa.

JEL Class: H20, H29.

WPROWADZENIE

Przedmiotem niniejszego artykułu jest omówienie problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Pobierane na rzecz podmiotów publicznych podatki spełniają bardzo istotne funkcje w gospodarce państwa. Do najistotniejszych i najważniejszych należy funkcja fiskalna, zgodnie z którą podatki mają dostarczać państwu i samorządom lokalnym odpowiednie dochody na pokrycie wydatków publicznych. Zagadnienie przedawnienia zobowiązań podatkowych ma istotne znaczenie z punktu widzenia realizacji zasady państwa prawa i bezpieczeństwa prawnego. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny „choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawniania zobowiązania podatkowego (...), ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. (...)” [Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 OTAK-A 2012/7/81, Dz.U. 2012, poz. 848]. Dokładne określenie terminu przedawnienia oraz przesłanek wydłużających jego okres jest wskazane z uwagi na fakt, iż jego upływ powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Skutkiem powyższego jest brak możliwości dochodzenia należności podatkowej przez organy podatkowe i zwolnienie z obowiązku zapłaty podatnika.

Głównym celem opracowania jest przedstawienie oraz przegląd regulacji prawnych związanych ze zobowiązaniem podatkowym i jego przedawnieniem. Istota pojęcia instytucji zobowiązań podatkowych oraz zagadnień z nią związanych powinna być tak ukształtowana, by nie istniała żadna niepewność, co do sytuacji prawnej w stosunku prawno-podatkowym zarówno po stronie podatników, jak i podmiotów zobowiązanych. Zaprezentowane zostaną skutki, jakie powstają w związku z przedawnieniem zobowiązań podatkowych. Metodą badawczą jest analiza skali i struktury zaległości podatkowych w Polsce przeprowadzona na podstawie wyników kontroli Najwyższej Izby Kontroli w Ministerstwie Finansów. Na potrzeby artykułu wykorzystano fachową literaturę przedmiotu, akty prawne oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnych Sądów Administracyjnych.

1. ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

Zgodnie z definicją legalną zawartą w Ordynacji Podatkowej [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 5] zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Odnosząc się do powyższej definicji należy zwrócić uwagę na kilka istotnych kwestii.

Po pierwsze, warunkiem koniecznym do zaistnienia zobowiązania podatkowego jest wcześniejsze lub jednoczesne wystąpienie obowiązku podatkowego. Według definicji ustawowej obowiązek podatkowy [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ..., art. 4] jest to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Mając na uwadze powyższe, zauważamy niepodważalną zależność między obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem, albowiem bez obowiązku podatkowego niemożliwe jest powstanie zobowiązania podatkowego.

Po drugie zaistnienie zobowiązania podatkowego jest nierozdzielnie związane z przekształceniem obowiązku podatkowego. Odbywa się to w dwóch etapach. Pierwszym jest indywidualizacja, wskutek której dochodzi do przekształcenia podmiotów obowiązku podatkowego w strony zobowiązania podatkowego. W drugim etapie następuje konkretyzacja obowiązku podatkowego realizująca się poprzez wskazanie: osoby podatnika, wysokości i terminu płatności zobowiązania podatkowego, a także miejsca spełnienia świadczenia.

Po trzecie zobowiązanie podatkowe jest stosunkiem prawnym dwustronnym, w którym uczestniczy zindywidualizowany podatnik (dłużnik podatkowy) oraz państwo reprezentowane przez Skarb Państwa lub wspólnoty samorządowe (wierzyciel podatkowy).

Zobowiązanie podatkowe stanowi więc dwustronną relację pomiędzy stronami stosunku prawnego, w którym jedną ze stron jest zawsze podmiot reprezentujący państwo. Źródło powstania zobowiązania podatkowego określa ustawa.

Na podstawie unormowań Ordynacji podatkowej [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ..., art. 21 § 1] można wyodrębnić dwie grupy zobowiązań podatkowych.

1. Zobowiązanie podatkowe powstałe z chwilą zaistnienia zdarzenia podatkowego, o którym mowa w ustawie podatkowej.

2. Zobowiązanie podatkowe powstałe z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowemu ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Cechą charakterystyczną pierwszego sposobu jest to, iż w jego powstaniu nie bierze udziału organ podatkowy, powstaje ono z mocy prawa (*ex lege*). W polskim systemie podatkowym zdecydowanie dominują tego typu zobowiązania podatkowe, w których nie ma konieczności prowadzenia postępowania. Takie zobowiązanie najczęściej dotyczy podatków o najbardziej skomplikowanej konstrukcji prawnej i o najistotniejszym znaczeniu fiskalnym dla gospodarki. Wysokość podatku wynika bezpośrednio z ustaw. Podatnik sam oblicza podstawę opodatkowania, nalicza podatek i odprowadza go do organu podatkowego albo wyliczenie podatku następuje przez płatnika, który go pobiera. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji, albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż

wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 21 § 3]. Doręczenie takiej decyzji nie powoduje powstania nowych praw i obowiązków, gdyż powstały one wcześniej z mocy prawa. Decyzja ma zatem charakter deklaratoryjny. Taka decyzja nie może być wydana w stosunku do zobowiązań powstałych z chwilą doręczenia decyzji podatnikowi przez organ podatkowy ustalający wysokość tego zobowiązania.

W przypadku drugiego sposobu wydawana i doręczana podatnikom jest decyzja organów ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego. Na organie podatkowym spoczywa obowiązek prawidłowego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wskutek jej skutecznego doręczenia podatnik staje się zobowiązany do zapłaty określonej kwoty należnego podatku. Dopiero wyżej wspomniane doręczenie decyzji decyduje o powstaniu zobowiązania podatkowego. Decyzja ma charakter konstytutywny, co oznacza, że dopiero jej doręczenie wywołuje skutek prawny w postaci powstania zobowiązania podatkowego.

2. DEFINICJA I KLASYFIKACJA TERMINU W ZNACZENIU PODATKOWYM

W przepisach prawa, w tym również prawa podatkowego nie ma jednoznacznej, legalnej definicji terminu. Można przyjąć, iż termin to określone miejsce w czasie, z którym normy prawne wiążą określone skutki prawne. Najczęściej rozumiany jest jako konkretna data, do której powinna zostać dokonana określona czynność lub nastąpić określone zdarzenie gospodarcze. Pojęcie terminu może występować w dwóch znaczeniach: jako wyznaczenie konkretnej daty lub określenie przedziału czasowego. W obydwu przypadkach pojęcie to wynika z przepisów prawa tj. ustaw podatkowych. Terminy pełnią w prawie funkcję gwarancyjną i stabilizującą. Termin jest bowiem zdarzeniem przyszłym i pewnym. Terminy pełnią również funkcję dyscyplinującą podmioty prawa, dla których termin został zakreślony [Baza prawa podatkowego...].

W prawie podatkowym występuje podział terminów na:

- terminy ustawowe i wyznaczone przez organ podatkowy,
- terminy dotyczące czynności podejmowanych przez organ podatkowy oraz czynności podejmowanych przez innych uczestników postępowania,
- terminy zawite i instrukcyjne,
- terminy materialne i procesowe.

Poszczególne podziały ww. terminów mogą występować wzajemnie i przenikać się. Najistotniejszy wydaje się jednak podział na terminy materialne i procesowe, które zostały wyróżnione w Ustawie podatkowej, jak i w Ordynacji podatkowej jako dwa podstawowe rodzaje terminów:

1. Terminy materialne – wyznaczają okres, w którym może nastąpić ukształtowanie praw i obowiązków podmiotów stosunku prawnego. Na bieg terminu materialnego ani organ podatkowy, ani strona nie mają żadnego wpływu [Kwietko-Bębnowski 2013: 382].

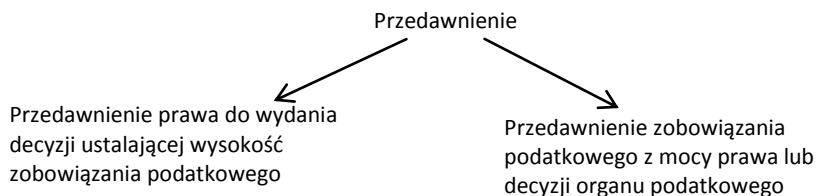
2. Terminy procesowe – wyznaczają okres lub konkretną datę, która dotyczy dokonania czynności procesowej przez podmioty zobowiązane do takiego działania, jak również przez właściwe organy [Babiarz (red.) i in., <https://lex.online.wolterskluwer.pl>].

Różnica pomiędzy terminem materialnym, a procesowym skupia się wokół skutków prawnych mających miejsce przy ich upływie. Uchybienie terminowi materialnemu powoduje wygaśnięcie praw i obowiązków o charakterze materialnym. Terminy materialne są nieprzywracalne. Natomiast upływ terminu procesowego oznacza bezskuteczność dokonanej czynności procesowej, co często unieemożliwia podejmowanie określonych działań przez strony zobowiązania. Terminy te są z reguły przywracalne.

3. PRZEDAWNIE NIE I TERMINY PRZEDAWNIE NIE NIA

Przedawnienie zobowiązania podatkowego polega generalnie na jego nieefektywnym wygaśnięciu na skutek upływu czasu, wskazanego w przepisach [Nikiel (red.) 2015]. Oznacza to, że po upływie określonego czasu od momentu powstania zobowiązania podatkowego zobowiązanie to wygasa z mocy prawa, a organ podatkowy nie może domagać się uregulowania przysługującego świadczenia, bowiem zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Przedawnienie zobowiązań pełni funkcję porządkującą i stymulującą oraz jest instrumentem pewności prawa [Nita 2007: 220].

W prawie podatkowym rozróżnia się dwa rodzaje przedawnień i ich terminy:



Schemat 1. Rodzaje przedawnień i ich terminy

Powyższy podział jest ściśle związany ze sposobem powstania zobowiązań podatkowych poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania lub z mocy prawa.

W przypadku przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania konieczne jest wydanie i doręczenie podatnikowi wyżej wspomnianej decyzji przez organ podatkowy. W takim przypadku termin przedawnienia wynosi 3 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 68 § 1]. Dokładny moment powstania obowiązku podatkowego zawierają przepisy ustaw podatkowych.

Termin 3-letni przedawnienia może ulec przedłużeniu do 5 lat w poniżej przedstawionych sytuacjach:

- podatnik nie złożył deklaracji lub też nie podał w niej wszystkich, niezbędnych danych koniecznych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- wydania decyzji na podstawie której jest ustalana wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje,
- wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług.

Skutkiem tego rodzaju przedawnienia do wydania ww. decyzji jest to, że zobowiązanie podatkowe nie powstanie. Powoduje to wygaśnięcie ciężącego na podatniku obowiązku zapłaty.

Drugi rodzaj przedawnienia związany jest z wykonaniem zobowiązania podatkowego na mocy prawa lub decyzji organu podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego może dotyczyć jedynie zobowiązania, które już istnieje [Mastalski 2004, FSK 200/04, OSP 2005, z. 3, poz.34]. Zgodnie z ogólną zasadą zawartą w Ordynacji podatkowej [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 70] zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Z powyższego przepisu wynika, że dla początku biegu terminu przedawnienia nie ma znaczenia moment, w którym powstaje zobowiązanie podatkowe, lecz termin jego płatności. W przypadku tego przedawnienia zobowiązanie podatkowe musi być rozpatrywane odrębnie dla każdego rodzaju podatku (termin płatności podatku wynika z odpowiednich ustaw podatkowych). Po upływie tego okresu przedawnienia zobowiązanie nie może być skutecznie wykonane.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych dotyczy zobowiązań już powstałych z mocy prawa lub z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Konsekwencją przedawnienia jest nieefektywne

wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, co oznacza, że organ podatkowy traci prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego i nie może żądać od podatnika zapłaty należnego podatku, a podatnik jest zwolniony z obowiązku zapłaty.

4. ZAWIESZENIE I PRZERWA BIEGU PRZEDAWNIEŃ

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zostało szczegółowo uregulowane w art. 70 § 2 i § 6 Ordynacji podatkowej i oznacza, że termin przedawnienia przez pewien okres nie rozpoczyna biegu, a jeśli został rozpoczęty to ulega zawieszeniu, czyli nie biegnie, przez co ulega wydłużeniu. Zawieszenie terminu biegu przedawnienia następuje z mocy prawa, wskutek czego do 5-letniego terminu przedawnienia dodaje się okres zawieszenia, przez co staje się on dłuższy. Zawieszenie może być stosowane kilkakrotnie względem jednego zobowiązania podatkowego, jednakże łączny okres zawieszenia biegu przedawnienia nie może przekraczać trzech lat. W przypadku zawieszenia należy rozróżnić dwie przesłanki [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 70 § 2 i § 6]: zawieszenie biegu terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz zawieszenie biegu istniejącego już zobowiązania powstałego z mocy prawa lub na mocy decyzji deklaratoryjnej lub konstytutywnej.

Przerwa biegu terminu przedawnienia oznacza, że po zaistnieniu jednej z przesłanek przerywających bieg terminu przedawnienia precyzyjnie określonych w Ordynacji podatkowej termin przedawnienia biegnie od nowa od konkretnego dnia określonego w przepisie. Zatem po przerwie na nowo rozpoczyna się 5-letni termin przedawnienia. Nie ma znaczenia okres, jaki upłynął do chwili przerwania biegu przedawnienia.

Pierwszą przesłanką przerywającą bieg przedawnienia jest zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 70 § 4]. Mając na uwadze powyższe należy zauważyć, że aby nastąpiło przerwanie biegu muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki – zastosowanie środka egzekucyjnego oraz powiadomienie podatnika o jego zastosowaniu. Zawiadomienie dłużnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego powinno nastąpić przed upływem terminu przedawnienia. Po przerwaniu biegu przedawnienia termin ten biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne.

Drugą sytuacją powodującą przerwanie biegu przedawnienia jest ogłoszenie upadłości [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 70 § 3 i 3a]. Po przerwaniu biegu przedawnienia termin ten biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym uprawomocniło się postanowienie o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Długi okres przedawnienia sprzyja zacieraniu śladów uchybień i zwiększa trudność identyfikacji stanu prawnego właściwego dla zdarzeń przeszłych [Dzwonkowski 2012: 168].

5. ZALEGŁOŚCI PODATKOWE

Zgodnie z Ordynacją podatkową zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek oraz należności z tytułu podatków, zaliczek na podatki oraz rat podatków niewpłaconych w terminie [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 51]. Powstała zaległość podatkowa istnieje do momentu, w którym wygasa zobowiązanie podatkowe, z którym dana zaległość jest związana.

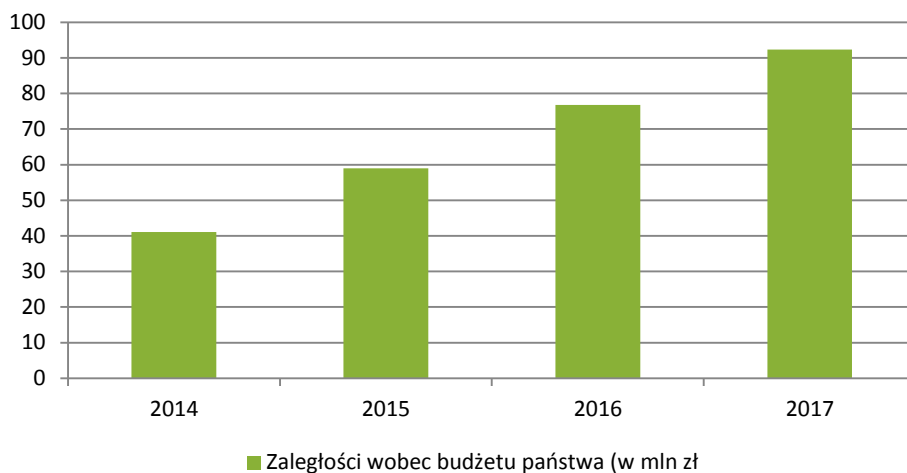
Obecnie istotnym problemem stają powiększające się zaległości podatkowe. Przyczyną powstawania zaległości są nie tylko problemy finansowe podatników, ale także często celowe nie uiszczanie obciążeń podatkowych i innych. W ostatnich latach kwota zaległości podatkowych systematycznie wzrastała.

Tabela 1. Skala i struktura zaległości podatkowych budżetu państwa w latach 2014–2017 według stanu na 31 grudnia 2017 r.

Wyszczególnienie	Lata			
	2014	2015	2016	2017
Dochody budżetu państwa (w mln zł)	283.542,7	289.136,7	314.683,6	350.414,7
Zaległości wobec budżetu państwa (w mln zł)	41.103,5	58.990,3	76.776,4	92.359,5
Udział zaległości w dochodach budżetu państwa (w %)	14,5	20,4	24,4	26,4

Źródło: wyniki kontroli Najwyższej Izby Kontroli w Ministerstwie Finansów.

Analizując dane dotyczące skali i struktury zaległości podatkowych z lat 2014–2017 można zauważyć, że poziom zaległości podatkowych wykazywał tendencję wzrostową i osiągnął w 2017 r. ponad 92 mld zł, co oznacza 44,5% wzrostu w stosunku do roku 2014. Dane wskazują, że udział zaległości podatkowych w badanych latach wzrastał i w 2017 r. relacja zaległości podatkowych do dochodu budżetu państwa wzrosła do 26,4%. Znaczący przyrost zaległości nastąpił w roku 2017 w stosunku do roku 2014, tj. 51 256 mln zł.



Wykres 1. Kwota zaległości podatkowych budżetu państwa w latach 2014–2017

Źródło: wyniki kontroli Najwyższej Izby Kontroli w Ministerstwie Finansów.

Zaległości podatkowe przekładają się na obniżanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, a ich ciągły wzrost w znacznym stopniu obniża możliwości budżetu państwa. Konsekwencją powyższego jest ograniczenie realizacji zadań publicznych przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego, co prowadzi do obniżenia płynności finansowej. Tak więc wysoki poziom zaległości podatkowych zagraża bezpieczeństwu finansowemu państwa.

6. SKUTKI PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

W prawie podatkowym zobowiązanie podatkowe może wygasnąć, gdy zaistnieją pewne zdarzenia określone przez ustawę podatkową. Jedną z takich okoliczności jest przedawnienie zobowiązań podatkowych. Wyróżniamy dwa rodzaje skutków, jakie wywołuje przedawnienie: materialne i proceduralne.

Materialnym skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest jego wygaśnięcie [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r..., art. 59 § 1 pkt 9]. Przedawnienie jest tzw. nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania, co oznacza, że roszczenia finansowe wierzyciela nie zostały zaspokojone. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po upływie tego terminu skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi [Niemiec, dostęp: 04.07.2018]. Formą efektywną jest natomiast zapłata, w wyniku której zostaje zaspokojone roszczenie wierzyciela podatkowego. Wygaśnięcie następuje

z mocy prawa, bez konieczności wydawania odrębnych decyzji. Jeżeli przedawnienie nastąpi w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, należy przyjąć, że stało się ono bezprzedmiotowe, w związku z czym organ podatkowy obowiązany jest umorzyć je stosowną decyzją [Etel (red.) i in. 2013: 127]. Wobec skutków upływu 5-letniego terminu przedawnienia wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny [Uchwała pełnej Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn.. akt II FPS 4/13, LEX 2664121]: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 pkt 2 lit. a ustawy Ordynacja podatkowa (...) po upływie terminu przedawnienia, nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa)”. Powyższa uchwała zwraca uwagę na to, że zaistnienie jednego ze zdarzeń przewidzianych w art. 59 § 1 pkt 1-9 ustawy Ordynacji podatkowej, w tym przedawnienia, wyklucza możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z pozostałych przyczyn. Nie może bowiem wygasnąć zobowiązanie podatkowe, które już nie istnieje [Babiarz (red.) i in.; <https://lex.online.wolterskluwer.pl>]. Natomiast po upływie terminu przedawnienia zobowiązania nie ma podstaw do wydania decyzji określającej jego wysokość, bowiem ono już wygasło z mocy prawa.

W prawie podatkowym mamy również do czynienia ze skutkami proceduralnymi przedawnienia. Analizując to zagadnienie należy odnieść się do:

- przedawnienia prawa do ustalania wysokości zobowiązania podatkowego,
- przedawnienia istniejącego już z mocy prawa zobowiązania podatkowego.

Odnosząc się do terminu przedawnienia prawa do ustalania wysokości zobowiązania podatkowego należy przypomnieć, iż zobowiązanie powstaje z chwilą doręczenia decyzji. Po upływie tego terminu nie jest możliwa realizacja prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Ustawodawca ograniczył organy podatkowe terminem, w którym mogą realizować prawo materialne poprzez przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe [Prus 2009]. Konsekwencją tego jest to, że zobowiązanie nie powstanie.

W przypadku przedawnienia powstałego z mocy prawa procesowym skutkiem upływu terminu przedawnienia będzie bezprzedmiotowość prowadzonego postępowania podatkowego. W takiej sytuacji organ podatkowy wydaje decyzje o umorzeniu postępowania [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ..., art. 208 § 1].

PODSUMOWANIE

Przegląd aktów prawnych, orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz Sądów Administracyjnych w niniejszym opracowaniu wskazują na to, iż pojęcie instytucji zobowiązań podatkowych oraz zagadnień z nią związanych powinno być tak ukształtowane, by nie istniała żadna niepewność, co do sytuacji prawnej

w stosunku prawno-podatkowym, zarówno po stronie podatników, jak i podmiotów zobowiązanych.

Terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych powinny być tak skonstruowane, aby uwzględniały jednocześnie interesy dłużnika i wierzyciela podatkowego. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny [Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn.. P 30/11, OTK-A 2012/7/81, Dz.U. 2012, poz. 848] „instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest zachowanie równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązania podatkowego działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela podatkowego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zobowiązań podatkowych. Nie ma więc wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnych”. Mając na uwadze powyższe ustawodawca powinien uwzględniać zasady konstytucyjne w procesie kształtowania prawa podatkowego w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Wydłużanie terminów przedawnienia poprzez stosowanie instytucji zawieszenia lub przerwania nie sprzyja realizacji konstytucyjnej zasady państwa prawa oraz budowaniu wzajemnego zaufania pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym. Ponadto organy podatkowe powinny dążyć do jak najbardziej skutecznego i sprawnego egzekwowania zobowiązań podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S. (red.), Dauter B., Hausner R.M., Kabat A., Niezgodka-Medek M., Rudowski J., 2019, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X, lex-online - <https://lex.online.wolterskluwer.pl>
Baza prawa podatkowego „terminy w prawie podatkowym – komentarz”, www.poltax.pl.
Dzwonkowski H., 2012, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, wydanie 2, Warszawa.
Etel L. (red.), Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., 2013, *Prawo podatkowe – zarys wykładu*, Difin, Warszawa.
Grześkiewicz W., 2018, *Wpływ zaległości budżetowych na bezpieczeństwo finansowe budżetu państwa*, „Prawo budżetowe państwa i samorządu”, 3(6).
Jaszczyński M., 2017, *Funkcje podatków w gospodarce*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne”, nr 1(25).
Kwietko-Bębnowski M., 2013, *Ordynacja podatkowa 366 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer, Warszawa.
Mastalski R., *Głos do wyroku NSA z 28 czerwca 2004 r.*, FSK 200/04, OSP 2005, z. 3, poz. 34.

- Niemiec K., *Pozorność instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/2655065,Pozornosc-instytucji-przedawnienia-zobowiazania-podatkowego.html> [dostęp: 04.07.2018].
- Nikiel W. (red.), 2015, *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Nita A, 2007, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Wydawnictwo Arche, Gdańsk.
- Ofiarski Z., 2006, *Prawo podatkowe*, Warszawa.
- Parlińska A., Kotnowski-Rakk M., *Zaległości podatkowe w postępowaniu egzekucyjnym*, <http://www.konferencja.edu.pl>.
- Prus Ł., 2009, *Charakter prawny instytucji przedawnienia prawa do ustalania wysokości należności podatkowych*, Czasopismo ISBN 978-83-925508-5-3, Katedra Doktryn Politycznych i Prawnych Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław.
- Uchwała pełnej Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn.. akt II FPS 4/13, LEX 2664121.
- Ustawa z dnia 29 stycznia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. 2017, poz. 2226 ze zm.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTAK-A 2012/7/81, Dz. U. 2012.848
- Wójtowicz W. (red.), Gorgol A., Kuś A., Smoleń P., Tyrakowski M., Wojewoda-Buraczyńska K., 2017, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa.

LIMITATION OF TAX LIABILITIES

Abstract

Limitation of tax liabilities is ineffective form of the expiry of tax liability. The article deals with the issues of liability and prescription and its time limits, as well as the concepts of suspension and interruption of the limitation period. The effects and, what is more, data showing the amount of tax arrears in Poland in the years 2014–2017 were presented. The consequence of the statute of limitation is the inability to collect payment by the tax authority and the arrears of tax arrears affecting the state budget.

Keywords: tax liability, tax limitation, the effects of the statute of limitations, tax arrears.

Przyjęto/Accepted: 15.06.2019
Opublikowano/Published: 30.06.2019