

INSTYTUCJA PRZERWANIA BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ W ORDYNACJI PODATKOWEJ (EWOLUCJA POGLĄDÓW JUDYKATURY)

Stanisław Bogucki, Krzysztof Winiarski

1. Uwagi wprowadzające

Związana z upływem czasu instytucja przedawnienia stanowi jeden ze sposobów unicestwienia skutków wynikających z określonego stosunku prawnego. Kategoria ta występuje w prawie cywilnym, karnym, administracyjnym, podatkowym, a także w innych działach prawa materialnego. Wspólną cechą przedawnienia na gruncie różnych gałęzi prawa jest utrata przez wierzyciela możliwości skutecznego domagania się od dłużnika zachowania, wynikającego z treści powstałego uprzednio stosunku prawnego, tj. wykonania określonego zobowiązania.

W przypadku majątkowych zobowiązań cywilnoprawnych przedawnienie nie powoduje wygaśnięcia obowiązku, a jedynie daje zobowiązanemu prawo odmowy jego spełnienia. Wynika to wprost regulacji art. 117 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, zgodnie z którym, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, roszczenia majątkowe ulegają przedawnieniu. Przedawnienie dotyczy więc wyłącznie roszczeń o spełnienie określonego świadczenia, a zatem tak długo, jak dłużnik zarzutu przedawnienia roszczenia nie podniósł, obowiązany jest do jego spełnienia. W judykaturze mówi się w takich przy-

padkach o „niezupełności zobowiązania”, która wyraża się w odjęciu uprawnionemu (wierzycielowi) możliwości skorzystania z przymusu państwowego w celu uzyskania należnego świadczenia, jednakże spełnienie świadczenia przez zobowiązanego nie jest świadczeniem nienależnym.¹

Przedawnienie zobowiązania podatkowego natomiast oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe – chociaż niezapłacone – wygasa z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji.² Podatnik nie może skutecznie „zrezygnować” ze skutków przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak np. dłużnik zobowiązania o charakterze cywilnoprawnym. W tych warunkach organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności (nawet jeżeli zdążył wcześniej wydać i doręczyć decyzję wymiarową), zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem nadpłaty podlegającej zwrotowi. Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe wygasa bowiem w całości lub w części wskutek przedawnienia.

Wydaje się, że teza o definitywnym wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia w świetle przytoczonego przepisu nie powinna budzić niejasności. Warto jednak zwrócić uwagę na postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 września 2014 r., sygn. akt III CZP 64/14, w którym Sąd ten przejął do rozpoznania (na podstawie art. 390 § 1 w związku z art. 397 § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego – tekst jedn. z 2014 r. poz. 101 ze zm.) zagadnienie prawne, zainicjowane pytaniem sądu apelacyjnego: „Czy roszczenie Skarbu Państwa przeciwko podatnikowi o zwrot kwoty zapłaconej tytułem nadpłaty podatku na podstawie decyzji organu podatkowego, której nieważność następnie stwierdzono, podlega rozpoznaniu na drodze sądowej?”. Z przedstawionych w uzasadnieniu postanowienia SN okoliczności stanu faktycznego wynika, że decyzja, na podstawie której zwrócono podatnikowi zapłacony uprzednio poda-

1 Por. postanowienie SN z dnia 19 kwietnia 2002 r., sygn. akt III CZP 19/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 10, poz. 123.

2 Wyjątek od tej reguły przewiduje art. 70 § 8 o.p. (do 31 grudnia 2002 r. materię tę regulował art. 70 § 6 o.p., którego zgodność z ustawą zasadniczą podważył TK), o czym szerzej w pkt 2 pkt 3.

tek, została uznana za nieważną. Organ podatkowy nie może dochodzić zwróconego podatku w trybie administracyjnym, ponieważ minął przewidziany w ordynacji podatkowej termin. Nie mogąc dochodzić zwrotu niezasadnie zwróconego podatku na podstawie przepisów ordynacji podatkowej, organ podatkowy wystąpił do sądu powszechnego z roszczeniem na podstawie art. 410 § 2 kc. (zwrot nienależnego świadczenia).

Sąd Najwyższy nie rozstrzygnął wprawdzie sprawy ww. pytania w formie uchwały, jednak samo przyjęcie sprawy do rozpoznania może budzić pewne zastrzeżenia. Czy jurysdykcją sądów powszechnych mogą być bowiem objęte roszczenia wynikające ze stosunku publicznoprawnego, jeżeli wskutek upływu przewidzianego ordynacją podatkową terminu przedawnienia nie jest to możliwe. Konsekwencją przyjęcia do rozpoznania ww. zagadnienia prawnego będzie w rzeczywistości rozstrzygnięcie, czy sprawa podatkowa może przekształcić się w cywilną, co samo w sobie budzi wątpliwości. Wydaje się jednak, że ma to związek z tym, iż współcześnie w orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje koncepcja „sprawy cywilnej” oparta na idei tzw. roszczenia procesowego, co oznacza, że o dopuszczalności drogi sądowej nie decyduje obiektywne istnienie prawa podmiotowego, lecz jedynie twierdzenie strony o jego istnieniu.³

Przedawnienie zobowiązania podatkowego prowadzi do tzw. nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Mimo niewykonania przez podatnika ciężącego na nim z mocy ustawy obowiązku podatkowego, zobowiązanie publicznoprawne wygasa. Oczywiście, że tego typu sytuację można postrzegać jako sprzeczną z potocznie rozumianym poczuciem sprawiedliwości podatkowej, a także interesem publicznym oraz zasadą powszechności.⁴ Wszak z art. 84 Konstytucji

3 Jak się powołuje w doktrynie, w ostatnich latach nie powstała jakaś kompleksowa monografia dotycząca dopuszczalności drogi sądowej. Na temat koncepcji materialnoprawnej i procesowej dopuszczalności drogi sądowej – zob. np. J. Gudowski, Wpływ Konstytucji i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na pojęcie dopuszczalności drogi sądowej, [w:] Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a Kodeks postępowania cywilnego. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr i Zakładów Postępowania Cywilnego, Serock k. Warszawy, 24–26 września 2009 r., red. T. Ereciński, K. Weitz, Warszawa 2010, s. 410–428; A. Łazarzka, Rzetelny proces cywilny, Warszawa 2012, s. 266.

4 A. Nita, Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne, [w:] Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2014, s. 202–203.

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. wynika powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Jednakże wprowadzenie do systemu podatkowego instytucji przedawnienia, stanowiącej niewątpliwie element polityki państwa,⁵ miało służyć realizacji wartości o wyższym znaczeniu, jak stabilizacja stosunków społecznych oraz wywodzącej się z art. 2 Konstytucji RP zasady bezpieczeństwa prawnego.⁶ Przedawnienie oznacza zatem usankcjonowanie rozbieżności między stanem prawnym a faktycznym. Zapewnienie ładu publicznego może wiązać się bowiem z koniecznością „legalizacji” długotrwałego stanu faktycznego.⁷

Przedawnienie dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych, bez względu na sposób ich powstawania. Oznacza to, że na takich samych zasadach przedawniają się zarówno zobowiązania podatkowe powstałe w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., tj. po doręczeniu decyzji ustalającej, jak i zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Interpretacja zamieszczonych w ordynacji podatkowej przepisów dotyczących przedawnienia wywoływała i nadal wywołuje ogromne wątpliwości interpretacyjne. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że stanowią one z jednej strony następstwo licznych nowelizacji przepisów regulujących tę problematykę, jak też ich niejednoznaczność.⁸

W art. 70 § 1 o.p. wyrażona została zasada, w świetle której zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Kolejne jednostki redakcyjne art. 70 o.p. wprowadzają wyjątki od ww. zasady, regulując sytuacje, w których bieg terminu nie rozpoczyna się, albo rozpoczęty ulega wydłużeniu w stosunku do wzorca określonego § 1. Odstępstwa od reguły tworzą:

5 Stosownie do art. 217 Konstytucji RP to do Państwa należy władztwo finansowe.

6 Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyrokach z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, jak również z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10. Mimo wiązania instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych z zasadami konstytucyjnymi, w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że konstrukcja ta nie ma podstaw w ustawie zasadniczej, wobec czego przedawnienia nie można zaliczyć do podmiotowych praw konstytucyjnych (por. T. Kolanowski, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2014, nr 1, s. 111).

7 Przykładem takiej sytuacji jest również instytucja zasiedzenia.

8 Por. T. Kolanowski, Wykładnia przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, „Glosa” 2013, nr 4, s. 102.

- 1) zawieszenie biegu terminu przedawnienia (przypadki określone w art. 70 § 2 i 6, a skutki w § 7 oraz w art. 70a o.p.⁹);
- 2) przerwanie biegu przedawnienia:
 - przez ogłoszenie upadłości (art. 70 § 3 o.p.),
 - skutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 o.p.);
- 3) wyłączenie przedawnienia (art. 70 § 8 o.p., a przed 1 stycznia 2003 r. materię tę regulował art. 70 § 6 o.p.¹⁰).

2. Wątpliwości i dylematy (próba identyfikacji)

Najwięcej rozbieżności interpretacyjnych, w tym na gruncie judykatury, wiąże się z problematyką przerwania biegu terminu przedawnienia, regulowanego art. 70 § 4 o.p.; główną uwagę należy zatem przeznaczyć tymże właśnie kwestiom.

Niejako uzupełniająco warto wszakże odnieść się do praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawach dotyczących zawie-

- 9 Stosownie do art. 70 § 6 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania; 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania; 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p. lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 u.p.e.a. Natomiast zgodnie z art. 70 § 7 o.p. bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu: 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności; 3) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu; 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z kolei w świetle art. 70a § 1 o.p. bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 o.p. oraz w art. 70 § 1 o.p., 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.
- 10 Stosownie do tego przepisu nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

szenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 o.p.)¹¹ oraz wyłączenia przedawnienia (art. 70 § 6 o.p.), a których dotyczą wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego.¹²

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p.¹³ w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjmuje się, że tezy ww. orzeczenia TK należy odnieść także do stanu prawnego obowiązującego po dniu 1 września 2005 r.¹⁴ Oznacza to, że opisane w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. czynności zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego winny być oceniane z uwzględnieniem art. 2 Konstytucji RP i tego, czy podatnik miał wiedzę o ich wdrożeniu, a w rzeczywistości o tym, że zobowiązanie podatkowe, którym jest obciążony, nie uległo przedawnieniu.¹⁵ Odnotować jednakże można rozbieżności, w jaki sposób postrzegać zawartą w ww. wyroku TK dyrektywę interpretacyjną w zakresie poinformowania podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenia skarbowe.¹⁶

W wyroku z dnia 17 września 2014 r., II FSK 587/13, Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za koniecznością ogłoszenia podatnikowi zarzutów w postępowaniu karnym dotyczącym przestępstwa

11 B. Banaszak, O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1, s. 9–18.

12 Chodzi o wyroki TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, OTK–A 2012, nr 7, poz. 81 oraz z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, OTK–A 2013, nr 7, poz. 97.

13 W brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650.

14 Zob. w komentarzu do art. 70 Ordynacji podatkowej L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013.

15 Por. np. wyrok WSA w Opolu z dnia 30 października 2013 r., sygn. akt I SA/Op 527/13 czy też wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1105/14.

16 B. Brzeziński, E. Szot, Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 3, s. 205–211.

skarbowego przed upływem terminu przedawnienia. W orzeczeniu tym skład orzekający NSA uznał, że „w świetle przytoczonego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego biegu terminu przedawnienia nie mogło legalnie zawiesić (samo tylko) wydanie (bez ogłoszenia) postanowienia o przedstawieniu zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego. Zdarzeniem powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie było też wystosowanie i doręczenie wezwania do stawienia się podatniczki w organie skarbowym w charakterze podejrzanego. Z wezwania tego jego adresatka uzyskała pewną wiedzę wyłącznie w tym zakresie, że została wezwana”. Z wywodów tych wyprowadzić można wniosek, że zdaniem NSA istotne znaczenie dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia ma nie tyle wszczęcie postępowania karnego w sprawie, ile przeciwko konkretnej osobie (podatnikowi).¹⁷

Przeciwnie stanowisko, zbieżne z poglądem autorów niniejszego artykułu, wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1105/13. Analiza wymienionego orzeczenia TK doprowadziła tym razem Naczelny Sąd Administracyjny do istotnej konkluzji, ponieważ w ww. wyroku Sąd stwierdził, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził m.in., że „z zestawienia treści przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, w którym określono, w jakich granicach przepis ten należy uznać za konstytucyjny, wynika, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje już z momentem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie; nie jest wymagane przedstawienie zarzutów pod warunkiem, że jeszcze w tym terminie podatnik o tym fakcie zostanie poinformowany. Warunek ten, jako druga przesłanka prawna, która wynika już z wyroku TK, nie został zawężony tylko od przypadku przedstawienia zarzutów, czyli wszczęcia postępowania przeciwko danej osobie. Oznacza to, że poinformowanie może nastąpić w każdej formie prawnie dopuszczalnej i również w fazie *in rem*”.

17 Taki pogląd w piśmiennictwie aprobuje M. Charkiewicz, P. Daszczyk, Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Przebieg Podatkowy” 2012, nr 1, s. 28–35.

Jeśli przyjąć, że w świetle art. 70 ust. 6 pkt 1 o.p. poinformowanie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może nastąpić również w fazie postępowania *in rem* i to w każdej formie, logiczny jest kolejny wniosek Naczelnego Sądu Administracyjnego z uzasadnienia ww. wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1105/13, że nie ma również przeszkód, aby zawiadomienie o prowadzonym postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nastąpiło za pośrednictwem pełnomocnika, który zastępuje podatnika w postępowaniu podatkowym, a nie karnym. Chodzi przecież wyłącznie o zawiadomienie podatnika przed upływem terminu przedawnienia, że przedawnienie nie następuje, ponieważ jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie o określonej czynności procesowej podjętej w toku postępowania karnego skarbowego.

Istotne kontrowersje wiązały się również w przeszłości ze stosowaniem art. 70 § 8 o.p., w świetle którego nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.¹⁸ Przed dniem 1 stycznia 2003 r. norma prawna zawarta w tym przepisie oznaczona była w ordynacji podatkowej jako art. 70 § 6 i nie obejmowała zabezpieczenia w postaci zastawu. Przytoczony przepis całkowicie wyłączał przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym i to bez względu na to, jaki czas upłynął. Ograniczono jednakże możliwość prowadzenia egzekucji po upływie terminu przedawnienia wyłącznie do przedmiotu hipoteki lub zastawu. Wyłączenie przedawnienia w art. 70 § 8 o.p. (mimo zawężenia możliwości egzekwowania zaległości podatkowej do określonego przedmiotu – nieruchomości lub ruchomości), miało ten skutek, że zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem nie mogło wygasnąć w żaden ze sposobów, o którym mowa w art. 59 § 1 o.p.¹⁹

18 Zob., W. Białogłowski, J. Matarewicz, Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, „Palestra” 2013, nr 3–4, s. 44–54.

19 Por. A. Cudak, Zobowiązania podatkowe nieulegające przedawnieniu w orzecznictwie sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 6, s. 37–51.

Upływ okresu przedawnienia nie miał zatem wpływu na istnienie zobowiązania podatkowego w całości, nawet wówczas, gdy wartość przedmiotu zabezpieczenia była mniejsza niż zaległość podatkowa wynikająca z zobowiązania, którego zabezpieczenie dotyczyło. W konsekwencji nadwyżka zaległości podatkowej ponad wartość przedmiotu zabezpieczenia (dopóki istniało ograniczone prawo rzeczowe) stanowiła zobowiązanie naturalne podatnika, zbliżone do zobowiązania wynikającego ze stosunku cywilnoprawnego. Jego dobrowolne zaspokojenie przez podatnika nie powodowało zaspokojenia zobowiązania nieistniejącego (nie prowadziło do powstania nadpłaty), choć organ w trybie egzekucji administracyjnej nie mógł tej nadwyżki dochodzić.

Prowadząca do wyżej opisanych wniosków interpretacja art. 70 § 8 o.p. (wcześniej art. 70 § 6 o.p.) w całkowity sposób podważała przesłanki, które zadecydowały o wprowadzeniu do polskiego systemu podatkowego instytucji przedawnienia. Utrzymywanie w nieskończoność zobowiązania podatkowego oznacza permanentne utrzymanie rozbieżności między stanem prawnym a faktycznym oraz nie prowadzi do stabilizacji stosunków społecznych. Nadto kreuje nierówność traktowania podatników dysponujących majątkiem możliwym do zabezpieczenia hipoteką (zastawem skarbowym) od podatników, którzy np. wyzyli się mienia. Te ostatecznie okoliczności uwzględnione zostały przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12. W punkcie 2 tego orzeczenia TK uznał, że art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Jak już zaznaczono, norma prawna zawarta do dnia 31 grudnia 2002 r. w art. 70 § 6 o.p. została z dniem 1 stycznia 2003 roku powtórzona w art. 70 § 8 o.p., przy czym rozszerzono jej zakres o zabezpieczenie należności podatkowych w postaci zastawu skarbowego. W orzecznictwie przyjmuje się, że wprawdzie przepis art. 70 § 8 o.p. nie był formalnie przedmiotem orzekania przez TK (nie stanowił bowiem podstawy rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie), lecz mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w ww. wyroku TK z dnia 8 października 2013 r.²⁰

20 Por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1807/12.

We wspomnianym wyroku, który został wydany w wyniku rozpoznania dwóch skarg konstytucyjnych, Trybunał Konstytucyjny doszedł m.in. do wniosku, że domniemany podatnik (którego zobowiązanie podatkowe nie zostało jeszcze ostatecznie ustalone) staje się potencjalnie „dożywotnim dłużnikiem państwa”. Jego odpowiedzialność nie jest w żaden sposób ograniczona czasowo, podczas gdy podatnicy, których należności nie zostały zabezpieczone hipoteką, odpowiadają za swoje zobowiązania podatkowe co do zasady jedynie przez pięć lat (por. art. 70 § 1 o.p.), a ustanowienie zabezpieczenia w innej formie niż hipoteka (a także od 2003 r. – zastaw) powoduje jedynie zawieszenie biegu tego terminu (por. art. 70 § 6 pkt 4 o.p. w obowiązującym brzmieniu). Zdaniem TK zaskarżony przepis różnicuje w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej.

Skoro ustanowienie hipoteki przymusowej na nieruchomości (zastawu skarbowego na ruchomości) nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, zasadny jest zatem wniosek, że termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych wynikających z art. 70 § 1 o.p., chyba że został przerwany z powodów określonych w art. 70 § 3 lub 4 o.p. albo zawieszony z uwagi na zaistnienie sytuacji, o której mowa w art. 70 § 6 lub art. 70a o.p. To wszystko zaś sprawia, że art. 70 § 8 o.p., wprowadzony do tej ustawy z dniem 1 stycznia 2003 r., stanowi swoiste *superfluum* legislacyjne.²¹

Rozbieżności interpretacyjne na gruncie przedawnienia zobowiązań podatkowych wiążą się także – a może przede wszystkim – z konstrukcją przerwania biegu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony

21 *Superfluum*, zgodnie z łacińską paremią *Superflua admittere securius est, quam necessaria omittre* (bezpieczniej jest dopuścić rzeczy zbyteczne aniżeli opuścić rzeczy konieczne), oznacza nieszkodliwy nadmiar. Jeśli zatem oceniać prawo w tych kategoriach, to nadmiar regulacji dotyczącej tych samych stosunków społecznych nie stanowi wady. Jednak *superfluum* łatwo przechodzi w stan, który można określić mianem „inflacji prawa” – zob. P. Lewandowski, *Superfluum*, dostęp: <http://superfluum.wordpress.com/2009/08/21/superfluum-czy-niezgodnosc-prakseologiczna/>.

(art. 70 § 4 o.p.).²² Zagadnienia sporne na tle stosowania w praktyce regulacji art. 70 § 4 o.p. dotyczą najczęściej następujących problemów:

- 1) kogo zawiadamiać o wszczęciu postępowania egzekucyjnego (zobowiązanego, czy pełnomocnika ustanowionego w postępowaniu podatkowym);
- 2) jakie skutki wywołuje uchylene postanowienia o nadaniu nieostatecznej decyzji rygору egzekucji w sytuacji, gdy na podstawie tego postanowienia wystawiono tytuł wykonawczy i zastosowano środek egzekucyjny przed upływem okresu przedawnienia oraz jakie skutki wywołuje uchylene nieostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która stanowiła podstawę wydania postanowienia w trybie art. 239b o.p. albo którą wydano przed 1 stycznia 2009 r.;
- 3) czy dobrowolna zapłata podatku lub jego wyegzekwowanie przed wydaniem ostatecznej decyzji wymiarowej powoduje definitywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, czyniąc np. bezprzedmiotowym kontynuowanie postępowania odwoławczego.

Warto przy tym przypomnieć, że także art. 70 § 4 o.p. był podany kontroli Trybunału Konstytucyjnego pod kątem jego zgodności z wzorcami wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP.²³ W wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 70 § 4 o.p. jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP. Zdaniem TK pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. – jeśli by wyłączyć możliwość przerwania jego biegu wskutek zastosowania środków egzekucyjnych – wydaje się terminem zbyt krótkim, utrudniającym prawidłową egzekucję należności. Wyłączenie natomiast możliwości przerwania biegu przedawnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, które podlegają aktualnie przymusowej egzekucji, skutkowałoby w ocenie TK naruszeniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Pozwalałoby to bo-

22 T. Brzezicki, W. Morawski, Umorzenie postępowania egzekucyjnego a skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego – casus osiągnięcia korzyści przez państwo z własnego bezprawia, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 11, s. 23–30.

23 Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

wiem podatnikom, w stosunku do których organy państwa wciąż wykonują czynności egzekucyjne, uniknąć realizacji konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych skonkretyzowanego w ustawach podatkowych. Trybunał Konstytucyjny zarazem nie podzielił poglądu zawartego w pytaniu prawnym o jakoby konstytucyjnie niedopuszczalnym wielokrotnym przerywaniu biegu przedawnienia. W jego ocenie ustawodawca może swobodnie rozstrzygać, czy przerwanie biegu przedawnienia następować będzie jedno- czy wielokrotnie.

3. Czas i adresat zawiadomienia o wszczęciu postępowania egzekucyjnego

W świetle art. 70 § 4 o.p. do skutecznego przerwania biegu przedawnienia niezbędne jest łączne spełnienie dwóch przesłanek:

- 1) zastosowanie środka egzekucyjnego,
- 2) zawiadomienie podatnika o zastosowaniu tego środka.

Obydwa zdarzenia powinny wystąpić przed upływem terminu przedawnienia, aby można było mówić o skutecznym przerwaniu biegu przedawnienia. Pogląd ten znalazł ostatecznie swój wyraz w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 3 marca 2013 r., sygn. akt I FPS 6/12, w której wyeksponowana została teza, że zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r., gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia. Konsekwencją zatem spóźnionego, bo dokonanego po upływie okresu przedawnienia, zawiadomienia podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, jest brak przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p.

W orzecznictwie zauważa się, że podejmując próby wyegzekwowania należności podatkowych na kilka dni przed upływem terminu przedawnienia, organ egzekucyjny musi mieć świadomość ryzyka utraty podstawy prawnej takich działań, jeżeli przed końcem tego terminu podatnik nie zostanie zawiadomiony o zastosowaniu środka egzekucyjnego. W takim przypadku postępowanie egzekucyjne win-

no zostać umorzone na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, czego konsekwencją będzie uchylene dokonanych czynności egzekucyjnych (art. 60 § 1 u.p.e.a.), czyli przywrócenie stanu sprzed ich dokonania.²⁴

Pewne wątpliwości interpretacyjne wiązały się także z rozstrzygnięciem kwestii, kto winien być adresatem inicjującego postępowanie egzekucyjne tytułu wykonawczego. Można powiedzieć, że w judykaturze ustabilizowała się już linia, w świetle której doręczenie odpisu tytułu wykonawczego, jako czynność wszczynająca etap egzekucji administracyjnej, musi nastąpić bezpośrednio do rąk zobowiązanego i dopiero od tego momentu zobowiązany ma prawo ustanowić pełnomocnika. Ponadto, co ma szczególne znaczenie w realiach tej sprawy, skuteczne wszczęcie egzekucji administracyjnej przerywa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Niezależnie od rozróżnienia pojęć „postępowania egzekucyjnego” i „egzekucji administracyjnej”, obowiązek doręczenia odpisów tytułów wykonawczych do rąk zobowiązanego wynika nie tylko z brzmienia art. 26 § 5 u.p.e.a.²⁵ Powinność doręczenia przez organ tytułu wykonawczego do rąk zobowiązanego lub dłużnika bezpośrednio wynika przede wszystkim z uregulowania egzekucji administracyjnej, której celem jest sięgnięcie do majątku zobowiązanego i wykonanie decyzji administracyjnej kreującej zobowiązanie pieniężne.²⁶ Pełnomocnictwo musi zostać zatem złożone do akt konkretnej sprawy.²⁷ Obowiązek złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury nie wynika z przepisów ustawy o opłacie skarbowej, lecz z przepisów regulujących poszczególne postępowania (administracyjne, podatkowe, sądowe, sądownoadministracyjne).²⁸ Z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16

24 Por. wyrok NSA z dnia 2 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 610/12.

25 Zgodnie z którym wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą: 1) doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego lub 2) doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego, jeżeli to doręczenie nastąpiło przed doręczeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego.

26 Por. wyrok NSA z dnia 4 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 863/12.

27 W zakresie problemu określenia wysokości opłaty skarbowej od złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury należy postulować *de lege lata*, aby opłata była naliczana w zależności od liczby złożonych dokumentów, a nie liczby ujawnionych w nich stosunków pełnomocnictwa lub prokury – zob. S. Bogucki, M. Romanowicz, Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury – cz. II, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 9, s. 16.

28 Por. S. Bogucki, M. Romanowicz, Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury – cz. I, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 8, s. 18.

listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1282 ze zm.) wypływa natomiast obowiązek regulowania opłaty skarbowej z tytułu złożenia pełnomocnictwa w każdej sprawie (w tym również wszczynanej z urzędu).²⁹

4. Uchylenie czynności egzekucyjnych (nieostatecznej decyzji, na podstawie której prowadzono postępowanie egzekucyjne) a problem biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych

Wyeksponowany w ww. tytule problem wywoływał wiele polemiki zarówno na gruncie judykatury, jak i w piśmiennictwie.³⁰ W praktyce nierzadkie są bowiem przypadki, w których nieostatecznej decyzji wymiarowej nadawany jest w trybie art. 239b o.p. rygor natychmiastowej wykonalności, skutkujący wszczęciem postępowania egzekucyjnego i zastosowaniem środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, a następnie – już po upływie terminu przedawnienia obliczanego zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 70 § 1 o.p. – postanowienie o nadaniu rygoru jest eliminowane z obrotu prawnego (przez organ odwoławczy albo sąd administracyjny³¹) jako wydane niezgodnie z prawem. Mają również miejsce i takie sytuacje, w których z obrotu prawnego jest usuwana nieostateczna deklaratoryjna decyzja wymiarowa, której następnie nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Do czasu wprowadzenia do ordynacji podatkowej m.in. art. 239b, tj. do 31 grudnia 2008 r., nieostateczna decyzja wymiarowa podlegała co do zasady wykonaniu. Ważyła się tu konieczność pogodzenia zasady sprawiedliwości (bo przecież wadliwe okazały się podstawy prawne wdrożenia egzekucji, tj. decyzja czy postanowienie) z respektowaniem

29 Zob. K. Winiarski, [w:] S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, K. Winiarski, *Opłata skarbową. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2015, s. 25–26.

30 Zob. np. H. Filipczyk, *Wadliwa czynność egzekucyjna a przerwanie biegu terminu przedawnienia*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 9, s. 16–20; W. Morawski, *Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8, s. 27–31; K. Orłowski, *Zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, jako jedna z przesłanek przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa Wokół nowelizacji*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 196–209.

31 Zgodnie z art. 239b § 4 zd. 2 o.p. wniesienie zażalenia na postanowienie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie wstrzymuje jej wykonania.

skutków materialnoprawnych, jakie wywołane zostały faktycznym zastosowaniem przed upływem terminu przedawnienia środka egzekucyjnego i zawiadomienia o tym podatnika.

Przez lata w orzecznictwie dominowało w judykaturze stanowisko, że samo uchylene deklaratoryjnej decyzji nieostatecznej, na podstawie której podjęto przed dniem 1 stycznia 2009 r. czynności egzekucyjne, a także postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności (w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2009 r.), jak też uchylene czynności egzekucyjnych dokonanych uprzednio na podstawie ostatecznej decyzji nie niweczy przerwania biegu przedawnienia. W myśl tej grupy poglądów opisane wyżej zdarzenia, w tym uchylene tytułu wykonawczego, na podstawie którego prowadzono postępowanie egzekucyjne, nie działa wstecz (jak ma to miejsce w przypadku stwierdzenia nieważności) i nie unicestwia materialnego skutku przerwania biegu przedawnienia wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną.³² Zwolennicy tego poglądu argumentują, że uchylene czynności egzekucyjnych oznacza, że czynności te pozostawały w mocy do chwili umorzenia postępowania. Samo uchylene czynności egzekucyjnych wywołuje bowiem skutek *ex nunc*. Skoro więc skutek ten nie rozciąga się wstecz, tym samym konsekwencje wywołane przez zastosowane środki egzekucyjne jeszcze przed uchuleniem czynności egzekucyjnej pozostają w mocy. Pomimo uchylene postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, nie następuje unicestwienie prawnego skutku (przerwania biegu przedawnienia) wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną.³³

Odwrót od zaprezentowanego kierunku orzekania zapoczątkował wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2530/11, który zresztą spotkał się z pozytywnym odbiorem w piśmiennictwie.³⁴

32 Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2345/11; z dnia 11 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 445/10; z dnia 18 października 2005 r., sygn. akt II FSK 351/05; z dnia 14 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 52/05.

33 P. Pietrasz, Rygor natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu przedawnienia, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 42; zob. również wyrok NSA z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2345/11.

34 Por. W. Morawski, Głosa do wyroku NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2530/11. Bezprawne nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu terminu przedawnienia – zwrot w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 1, s. 44–48.

W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że efektywność funkcji kontrolnej sądownictwa administracyjnego³⁵ – w zestawieniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP oraz zasadą pewności prawa – wymaga, aby konsekwencją prawną stwierdzenia przez sąd administracyjny, że doszło do bezprawnego w świetle art. 239b § 1 i 2 o.p. nadania decyzji podatkowej organu pierwszej instancji rygору natychmiastowej wykonalności, co spowodowało dalej bezprawne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, był w danej sprawie brak przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p. W dalszej części wywodów Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że skoro ustawodawca przewidział kontrolę sądową postanowień organów podatkowych dotyczących nadania rygору natychmiastowej wykonalności, to kontrola ta nie może mieć charakteru iluzorycznego, a przeciwnie – powinna ona wywoływać określone konsekwencje prawne, w sytuacji gdy sąd administracyjny stwierdzi naruszenie prawa. Efektywność funkcji kontrolnej sądownictwa administracyjnego (art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 3 § 1 p.p.s.a.) w zestawieniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP oraz zasadą pewności prawa wymaga, aby konsekwencją prawną stwierdzenia przez sąd administracyjny, że doszło do bezprawnego w świetle art. 239b § 1 i 2 o.p. nadania decyzji podatkowej organu pierwszej instancji rygору natychmiastowej wykonalności, co spowodowało dalej bezprawne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, był w danej sprawie brak przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p. W przypadku przyjęcia odmiennej oceny prawnej organy podatkowe swobodnie mogłyby wykorzystywać instytucję nadania rygору natychmiastowej wykonalności (pomimo jej wyjątkowego charakteru) bez konieczności spełnienia ustawowych przesłanek, a w konsekwencji mogłyby doprowadzać do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nawet w sytuacji braku podstaw prawnych, nie obawiając się w tym względzie negatywnego wyniku kontroli legalności swoich działań przez sądy administracyjne. Takiego zaś działania nie można zaakceptować, mając

35 W świetle art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych, a także art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

na względnie treść art. 1 § 1 p.u.s.a., zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej.

Zaprezentowany wyżej pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego znalazł aprobatę w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, w której Sąd ten sformułował tezę, że uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 oraz art. 60 § 1 u.p.e.a. postępowania egzekucyjnego, powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.

Zdaniem autorów niniejszego artykułu z przytoczonej uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, płyną niezmiernie ważne dla praktyki podatkowej wnioski:

- 1) przełamano dotychczasową linię orzecznictwa eksponując stanowisko o nieodwracalnym skutku materialnoprawnym zastosowania środka egzekucyjnego;
- 2) o przyjęciu w uchwale tezy o unicestwieniu materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego, w przypadku uchylenia postanowienia wydanego na podstawie art. 239b o.p., w dużej mierze zadecydowała możliwość odwołania się do art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a.
- 3) wydaje się, że również w przypadku uchylenia pierwszoinstancyjnej deklaratoryjnej decyzji wymiarowej, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności (lub która została wydana przed 1 stycznia 2009 r. i podlegała wykonaniu wprost), powstaje skutek w postaci unicestwienia materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego.

5. Zapłata (ściągnięcie) podatku a wygaśnięcie zobowiązania podatkowego

W orzecznictwie rozpowszechniony jest pogląd, że ściągnięcie zaległości podatkowej w drodze egzekucji administracyjnej mieści się w pojęciu zapłaty, która powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatko-

wego (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.).³⁶ Zarazem w przeszłości dość powszechnie prezentowany był pogląd że zobowiązanie podatkowe, które wygasło na skutek zapłaty, nie może wygasnąć po raz wtóry na skutek przedawnienia. Oznaczało to, że po zapłacie podatku termin przedawnienia już nie biegnie, a organ odwoławczy w czasie praktycznie nieograniczonym może wydać jedną z decyzji wymienionych w przepisach art. 233 § 1 i 2 o.p., umożliwiając podatnikowi uzyskanie zwrotu nadpłaconego podatku. Organ odwoławczy nie może jedynie określić podatku w kwocie wyższej od zapłaconej, ponieważ – wobec braku zapłaty podatku w wyższej kwocie – zobowiązanie wygasło na skutek przedawnienia.³⁷

W uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., 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 o.p.). Niedopuszczalne jest, aby w sposób nieograniczony po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organy mogły prowadzić postępowanie i orzekać o wysokości tego zobowiązania, jeśli wcześniej podatnik zapłacił już podatek. Uchwała ta nie została zaaprobowana w piśmiennictwie.³⁸

Naczelny Sąd Administracyjny w ww. uchwale w pełni podzielił poglądy wyrażone w wyroku składu siedmiu sędziów NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I FPS 5/09, w którym przyjęto, że w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług wygasło wskutek zapłaty (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.), nie można po upływie terminu

36 Por. m.in. wyrok NSA z dnia 22 października 2004 r., sygn. akt FSK 649/04.

37 Por. wyrok NSA z dnia 23 września 2004 r., sygn. akt FSK 292/04; wyrok NSA z dnia 11 września 2007 r., sygn. akt II FSK 795/06; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2004 r., sygn. akt FSK 193/04.

38 Zob. G. Borkowski, Glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Glosa” 2013, nr 2, s. 125; M. Siwiński, Glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Prawo i Podatki” 2013, nr 4, s. 30. Krytyczne uwagi w odniesieniu do tej uchwały sformułował również B. Dauter, Wpływ przedawnienia na rozstrzygnięcie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia, [w:] Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2014, s. 59–67. Na temat tej uchwały por. również A. Cudak, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrześcińska–Nowacka, Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 380.

przedawnienia określonego w art. 70 § 1 pkt 1 o.p., wbrew interesowi prawnemu podatnika, orzekać o wysokości tego zobowiązania podatkowego. Również ten wyrok nie spotkał się z akceptacją w piśmiennictwie.³⁹

W uzasadnieniu tego wyroku wskazano, że nie może budzić żadnych wątpliwości, iż po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p., w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe wcześniej nie wygasło na skutek jego zapłaty, niedopuszczalne jest wydawanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.⁴⁰ W związku z tym nie można przyjąć, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że wpłata podatku stwarza stan prawny, w którym organ podatkowy nabywa prawo do wydawania decyzji bez żadnych ograniczeń czasowych. Okoliczność, że podatnik wpłacił podatek, nie może w tak znaczący sposób pogorszyć sytuacji prawnej tego podmiotu w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku podatkowego. Wykładnia przepisu art. 70 § 1 o.p. nie może dyskryminować podatnika, który wywiązuje się ze swoich obowiązków, uiszczając daninę publicznoprawną, a preferować podatników, którzy tych obowiązków nie realizują. Sprzeciwia się temu zasada równości, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Zdaniem autorów niniejszego artykułu, aczkolwiek godna aprobaty jest teza uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12 (że niedopuszczalne jest, aby w sposób nieograniczony po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organy mogły prowadzić postępowanie i orzekać o wysokości tego zobowiązania, jeśli wcześniej podatnik zapłacił już podatek), to jednak zauważyć wypada, że w uzasadnieniu tej uchwały skład orzekający posłużył się pewnymi skrótami myślowymi, które w sposób błędny zinterpretowane zostały przez organy podatkowe. Trudno bowiem

39 Por. głosę krytyczną, która sporządził B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 319; częściowo krytyczną głosę napisał R. Dowgier, Glosa do wyroku NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 4, s. 330. Co do tego wyroku zob. również uwagi, które przedstawił A. Cudak, *Zobowiązania...*, *op. cit.*, s. 37–51; *idem*, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzesińska–Nowacka, *Ryczałt...*, *op. cit.*, s. 380–381.

40 Zob. wyroki NSA: z dnia 6 listopada 2003 r., III SA 3066/01, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 3, s. 42; z dnia 14 maja 2003 r., SA/Rz 1153/01, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 4, poz. 80; z dnia 7 maja 2003 r., I SA/Wr 2282/00, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 63.

zgodzić się z taką praktyką, by organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia – powołując się na ww. uchwałę – ograniczał swoje działanie do umorzenia postępowania odwoławczego, pozostawiając w obrocie prawnym (jako wywołującą skutki materialnoprawne) wydaną przed upływem okresu przedawnienia decyzję pierwszoinstancyjną oraz nierozpatrzone odwołanie od niej. W tych okolicznościach zasadne było powtórzenie pytania, w kwestii którego wypowiedział się (choć, jak się okazało, w sposób niewystarczająco uargumentowany) Naczelny Sąd Administracyjny w ww. uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12.

Postanowieniem z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 513/13, Naczelny Sąd Administracyjny sformułował pytanie, czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.). Naczelny Sąd Administracyjny przedstawiający zagadnienie prawne nie podzielił poglądu zawartego w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12 co do podstawy prawnej umorzenia postępowania podatkowego. Stwierdził bowiem, że nawet gdyby przyjąć za prawidłowy pogląd wyrażony w tej uchwale co do procesowego skutku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, podstawę umorzenia postępowania w sprawie powinien stanowić art. 233 § 1 pkt 1 lit. a o.p. (ponieważ toczyło się postępowanie odwoławcze), a nie art. 208 § 1 o.p. – ten ostatni przepis miałby zastosowanie w sytuacji upływu terminu przedawnienia przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji. Zauważono również, że ww. uchwała dotyczyła orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, a tymczasem skład poszerzony orzekł ogólnie w odniesieniu do wszystkich podatków, nie zważając zarówno na treść pytania, jak i na specyfikę podatku, którego dotyczyło pytanie prawne. Za zupełnie niepotrzebne, bo niemające związku z treścią zadanego pytania prawnego, skład pytający uznał zawarcie w ww. uchwale wyводу odnoszącego się do instytucji zwrotu nadpłaty.

Naczelny Sąd Administracyjny w pełnym składzie Izby Finansowej w uchwale z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, podtrzymał jednak wykładnię prawa zaprezentowaną w uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r.⁴¹

Jednocześnie cały skład Izby Finansowej NSA zwrócił uwagę, że wprawdzie pytanie prawne, w wyniku którego została podjęta uchwała z dnia 3 grudnia 2012 r., dotyczyło podatku od towarów i usług, to jednak teza uchwały ma szerszy charakter – nie odnosi się wprost do żadnego z podatków (ma charakter ogólny). Skład przedstawiający zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia w postanowieniu z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 513/13, zawężił z kolei przedstawiony problem do możliwości prowadzenia postępowania i orzekania o wysokości podatku dochodowego od osób prawnych, uwzględniając jednakże, że podstawę przedstawienia zagadnienia prawnego stanowił art. 269 § 1 p.p.s.a. Zdaniem pełnego składu Izby Finansowej NSA stanowisko zajęte w uchwale powinno odnosić się ogólnie do możliwości orzekania i określenia zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, jakiego podatku postępowanie to dotyczy, taki bowiem pogląd w założeniu składu pytającego ma zostać obalony. Skoro art. 70 § 1 o.p. odnosi się do wszelkich zobowiązań podatkowych w rozumieniu art. 5 o.p., to uchwała odnosząca się jedynie do konkretnego podatku mogłaby powodować wątpliwości co do zakresu jej ogólnej mocy wiążącej, wynikającej z art. 269 § 1 p.p.s.a. i wywołać potrzebę przedstawiania tożsamego zagadnienia prawnego przez inne składy orzekające w sprawach dotyczących innych podatków.

Podjmując uchwałę cały skład Izby Finansowej NSA stwierdził, że z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego należy wyprowadzić wniosek, iż niedopuszczalne jest takie uregulowanie instytucji przedawnienia, które prowadzić będzie do istnienia po stronie podatników niepewności co do ich sytuacji prawnej przez bardzo długi okres. Terminy przedawnienia nie powinny także przekraczać okresu, w którym moż-

41 Teza uchwały brzmi następująco: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. 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 Ordynacji podatkowej)”.

liwe będzie wykazanie przez uczciwego podatnika, że należycie wywiązał się z obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych. Nawet w przypadku podatników, którzy uchylają się od opodatkowania, różnicowanie ich sytuacji z uwagi na prawnie nieistotne cechy uznać należy za niedopuszczalne. Zasady te należy uwzględniać przy wykładni przepisów regulujących przedawnienie w prawie podatkowym oraz określających dopuszczalność prowadzenia postępowania podatkowego, zgodnie z wymogiem przyjmowania znaczenia przepisów podatkowych w zgodzie z konstytucją.⁴²

W uchwale całego składu Izby Finansowej NSA zwrócono również uwagę, że postępowanie egzekucyjne może być wszczęte obecnie wyjątkowo, po nadaniu decyzji rygору natychmiastowej wykonalności. Jeżeli jednak nie wystąpi żadna z przesłanek, wskazanych w art. 239b § 1 i 2 o.p., w stosunku do tego podatnika zobowiązanie podatkowe będzie mogło wygasnąć wskutek przedawnienia w toku postępowania podatkowego, po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji. Zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie stanowi zaś formy obrony przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego.

Nawiązując do uchwały składu siedmiu sędziów NSA podjętej w dniu 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, podkreślono, że uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygору natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a. postępowania egzekucyjnego powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p. Podatnik, który nie płaci dobrowolnie podatku wynikającego z decyzji organu pierwszej instancji i wnosi odwołanie, nie musi się więc co do zasady obawiać wszczęcia przeciwko niemu postępowania egzekucyjnego. Uchylenie rygору natychmiastowej wykonalności powoduje także unicestwienie skutków wykonania decyzji w drodze egzekucji, w tym także skutku w postaci przerwy biegu terminu przedawnienia.

W uchwale całego składu Izby Finansowej NSA skonstatowano, że najistotniejszym skutkiem upływu terminu przedawnienia jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Jest to sku-

42 Por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 95.

tek identyczny ze skutkiem zapłaty zobowiązania. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego to jednak tylko jeden z wielu skutków upływu terminu z art. 70 § 1 o.p.

Z przepisów art. 245 § 1 pkt 3, art. 247 § 2, art. 79 § 2, art. 88 § 1 o.p. wynika, że ustawodawca wiąże z upływem terminów przedawnienia także skutki inne niż wygaśnięcie zobowiązania, w tym także skutki procesowe (odmowę zmiany czy uchylenia decyzji) czy odnoszące się do obowiązków dokumentacyjnych. Odwołując się do terminów przedawnienia, posługuje się przy tym niejednolitymi wyrażeniami. Przepis art. 79 § 2 o.p. stanowi o wygaśnięciu prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty „po upływie terminu przedawnienia”, „do czasu upływu terminu przedawnienia” nakazuje przechowywanie dokumentów, odmowa uchylenia decyzji mimo istnienia przesłanek wznowienia czy nieważności nie może nastąpić, gdy wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić „z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 o.p.

W dalszej kolejności NSA w całym składzie Izby Finansowej odniósł się do wpływu przedawnienia zobowiązania na umorzenie postępowania z urzędu, co wynika wprost w art. 208 § 1 o.p. Powołany przepis nakazuje umorzenie postępowania, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, a w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest zatem jedną z możliwych przyczyn jego bezprzedmiotowości, ustawodawca użył bowiem określenia „w szczególności”, co jest równoznaczne ze wskazaniem na jeden z przykładów bezprzedmiotowości, a nie ze wskazaniem zamkniętego katalogu przyczyn umorzenia postępowania. Umorzenie postępowania jest zatem obligatoryjne, gdy organ stwierdzi w sposób oczywisty brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy,⁴³ gdy niedopuszczalna jest konkretyzacja indywidualnych praw lub obowiązków.⁴⁴ Przedmiotowe przesłanki umorzenia postępowania to brak przedmiotu postępowania, a więc brak sprawy podatkowej, która mo-

43 Por. A. Kabat, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 887.

44 Zob. J. Borkowski, [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014, s. 929.

głaby stanowić ów przedmiot, sytuacja, gdy nie można ustalić bądź określić choćby jednego z elementów stosunku prawnego.

Dla całego składu Izby Finansowej NSA istotne znaczenie ma wobec tego odpowiedź na pytanie, czy istotnie, używając w art. 208 § 1 o.p. wyrażenia „przedawnienie zobowiązania” i wskazując tę przyczynę jako jedną z przyczyn umorzenia zobowiązania, ustawodawca uznał, że możliwe jest prowadzenie postępowania po upływie terminów z art. 70 § 1 o.p. także w przypadku, gdy zobowiązanie wygasło wcześniej w wyniku zapłaty podatku. Wykładnia językowa i różnice w sformułowaniach użytych przez ustawodawcę w ramach tego samego aktu prawnego wskazywałyby na to, że wymieniając jako powód bezprzedmiotowości postępowania „przedawnienie zobowiązania”, a nie upływ terminów z art. 70 o.p., ustawodawca nakazywał umorzenie postępowania jedynie w przypadku, gdy zobowiązanie, będące przedmiotem postępowania, wygaśnie w jego toku w wyniku przedawnienia. Przedawnić się może bowiem jedynie tylko zobowiązanie istniejące. Negatywnej przesłanki procesowej nie stanowiłby natomiast upływ terminu przedawnienia zobowiązania, które wygasło w inny sposób. Możliwe jest jednakże i takie rozumienie tego przepisu, że umorzenie postępowania powoduje również upływ terminu przedawnienia. Ustawodawca nie wskazał bowiem na wygaśnięcie zobowiązania jako skutek przedawnienia, a na jego przedawnienie.

Przepis art. 208 § 1 o.p. określa treść rozstrzygnięcia, jakie wydaje organ pierwszej instancji. Uznanie, że może on mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku:

- 1) gdy termin przedawnienia upłynie przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (tylko w stosunku do takich decyzji mógłby on mieć zastosowanie, skoro decyzje ustalające zobowiązanie mają charakter konstytutywny);
- 2) gdy termin przedawnienia upłynie po uchyleniu decyzji określającej zobowiązanie, a przed ponownym określeniem zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy podatek wynikający z decyzji uchylonej nie został zapłacony;
 - doprowadzi do sytuacji, że podatnik, który nie zapłacił podatku w prawidłowej wysokości, nie będzie zobowiązany do jego zapłaty. Także w przypadku, gdy przedawnienie

nastąpi przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, ten ostatni będzie zobligowany do uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania, stosownie do art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. Przepis art. 208 § 1 o.p. natomiast nie miałby zastosowania do podatnika, który zachowując się lojalnie wobec państwa i wykonując konstytucyjny obowiązek płacenia podatków (art. 84 Konstytucji RP), zapłacił podatek wynikający z nieostatecznej decyzji podatkowej, która została następnie uchylona bądź utrzymana w mocy przez organ odwoławczy. Uznanie, że umorzenie postępowania konieczne jest z uwagi na upływ terminu przedawnienia (niezależnie od istnienia zobowiązania), spowoduje, że także ten podatnik, który zapłacił podatek na podstawie nieostatecznej decyzji, będzie mógł skorzystać z instytucji przedawnienia. W takim bowiem przypadku podatek wynikający z zeznania stanie się podatkiem należnym (art. 21 § 2 o.p.), a podatek wpłacony na podstawie decyzji – nadpłatą (art. 77 § 1 pkt 1 lit. b o.p.). Sytuacja podatnika płacącego podatek będzie zatem identyczna jak podatnika, który podatku nie płaci.

Uznanie, że przepis art. 208 § 1 o.p. (w postępowaniu odwoławczym art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.) nakazuje umorzenie postępowania wyłącznie w sytuacji, gdy doszło do wygaśnięcia zobowiązania w wyniku przedawnienia, skutkowałaby zatem zróżnicowaniem sytuacji podatników, przy czym kryterium tego zróżnicowania stanowiłaby zapłata podatku. Podatnicy płacący dobrowolnie podatek wynikający z kwestionowanej przez nich decyzji byłiby w gorszej sytuacji od tych podatników, którzy zachowali się w stosunku do państwa nielojalnie. Zróżnicowanie to wywołane jest obowiązującą obecnie zasadą wykonalności decyzji ostatecznej i wyjątkową możliwością przymusowego wykonania decyzji nieostatecznej. Sytuacja podatnika niepłacącego podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie jest zatem obecnie porównywalna z sytuacją podatnika, który podatek zapłacił dobrowolnie, a w odniesieniu do którego instytucja przedawnienia będzie tylko instytucją pozorną.

Przyjęcie za prawidłową tezy, że organ odwoławczy może we właściwie nieograniczonym (przez terminy przedawnienia) czasie orzekać

co do zobowiązania podatkowego w tym zakresie, w jakim wygasło ono wskutek zapłaty, co do zasady nie poprawia sytuacji podatnika. Jeżeli upływ terminu przedawnienia stanowiłby bowiem negatywną przesłankę procesową, uchylenie decyzji określającej zobowiązanie i umorzenie postępowania powodowałoby, że podatkiem należnym byłby podatek z deklaracji (art. 21 § 2 o.p.). Uznanie, że organ odwoławczy może albo utrzymać w mocy decyzję organu pierwszej instancji, albo określić zobowiązanie w niższej wysokości, dawałoby z kolei stronie prawo do zwrotu najwyżej tylko części „dopłaconego” podatku (art. 77 § 3 o.p.). Zauważyć ponadto należy, że zgodnie z art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy powinien określić zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości, wynikającej z przepisów prawa. Przepisy nie regulują natomiast sytuacji, gdy zobowiązanie to zostanie określone w wysokości niższej od należnej tylko w uwagi na jego częściowe przedawnienie. Ustawodawca przyjmuje jednocześnie domniemanie (art. 21 § 2 o.p.), że w przypadku niestwierdzenia w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości w obliczeniu podatku, podatek wynikający z deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Nie zawsze zatem podatek do zapłaty musi odpowiadać „podatkowi idealnemu”, obliczonemu w zgodzie z obowiązującymi przepisami.⁴⁵

Dokonując wykładni art. 208 § 1 o.p., nie można także pominąć, zauważonego też przez Trybunał Konstytucyjny, aspektu możliwości dowodzenia przez podatnika, że podatek z deklaracji jest podatkiem ustalonym prawidłowo. Prowadzenie postępowania podatkowego po upływie terminów przedawnienia zobowiązania może powodować po stronie podatnika znaczne trudności dowodowe, wynikające choćby z treści art. 88 § 1 o.p. i niezachowania przez jego kontrahentów dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji czy rozliczeń.

Wbrew stanowisku zawartemu w uzasadnieniu pytania prawnego, zdaniem całego składu Izby Finansowej NSA, nie jest także obojętne przy wykładni art. 208 § 1 o.p. treść art. 79 § 2 o.p. Obowiązek płacenia podatków, wynikający z art. 84 Konstytucji RP, powoduje ograniczenie prawa własności. Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo TK dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sfe-

⁴⁵ B. Brzeziński, glosa do wyroku składu 7 sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I FPS 5/09, „Przebieg Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 321.

rze prawa daninowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie bądź też – równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności.⁴⁶ Jeżeli ustawodawca ogranicza możliwość złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty terminem przedawnienia zobowiązania, to nie powinien w przypadku określenia zobowiązania podatkowego, które zostało zapłacone, pozostawiać organom podatkowym możliwości orzekania o nim w praktycznie nieograniczonym terminie. Rozwiązanie takie byłoby bowiem sprzeczne z zasadą proporcjonalności i równości opodatkowania, wywodzoną w przypadku prawa daninowego z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

W art. 233 o.p. określono rodzaje rozstrzygnięć, jakie może wydać organ odwoławczy. Wśród nich wymieniono również możliwość uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania. Uznanie upływu terminu przedawnienia za negatywną przesłankę procesową, powodującą bezprzedmiotowość postępowania, nie spowoduje zatem, że podatnik pozbawiony będzie możliwości rozpoznania jego odwołania. Przeciwnie, jego sprawa zostanie rozpoznana po raz drugi, a decyzja zaskarżona uchylona. Umorzenie postępowania spowoduje natomiast powrót do stanu prawnego, istniejącego przed wszczęciem postępowania. Decyzja ta będzie mogła także zostać poddana kontroli sądu administracyjnego. Podkreślić przy tym ponownie należy, że ustawodawca zakłada jako sytuację zgodną z prawem, że ostatecznie zapłacony i obliczony przez podatnika podatek, niezależnie od tego, czy będzie on odpowiadał w pełni obowiązującym regulacjom prawnym, będzie podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.).

Zasada ochrony finansów publicznych, jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, nie zawsze też musi usprawiedliwiać utrzymywanie pozornych instytucji prawnych. Taką instytucją stałoby się przedawnienie zobowiązania w sytuacji, gdy zapłata podatku wyni-

46 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, OTK–A 2009, nr 3, poz. 26.

kającego z nieostatecznej decyzji pozbawiałaby podatnika możliwości skorzystania z gwarancyjnych funkcji terminu przedawnienia. Ponadto w przepisach art. 70 § 6 pkt 1–3 o.p. przewidziano sytuacje, w wyniku zajścia których dochodzi do przerwy lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia także w przypadku zapłaty podatku. Zachowując należyłą staranność, organ podatkowy może w związku z tym doprowadzić do wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, także w przypadku, gdy strona dobrowolnie wykona decyzję nieostateczną.

Zasada zaufania do stanowionego przez państwo prawa i zakaz tworzenia instytucji niesprawiedliwych sprzeciwia się zatem takiemu rozumieniu przepisów art. 208 § 1 i art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p., zgodnie z którym organ może orzekać o do wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, który w zaufaniu do tego prawa płaci podatek wynikający z nieostatecznej decyzji, a jednocześnie uznaje niemożność takiego orzekania w stosunku do podatnika, który z obowiązku tego dobrowolnie się nie wywiązuje (z różnych przyczyn, także z braku środków). Przyznanie możliwości orzekania o zobowiązaniu podatkowym w granicach, jakie wynikają z jego zapłaty w nieograniczonym terminami przedawnienia czasie, powoduje także, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podatników, którzy płacą podatki, staje się instytucją pozorną. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, gdy nawet obniżenie zobowiązania podatkowego powoduje (na przykład w wyniku uznania, że podatnik błędnie zakwalifikował przychód jako otrzymany w danym roku podatkowym zamiast w roku po nim następującym), że deklaracje za kolejne lata podatkowe mogą być zakwestionowane, a podatnik zmuszony będzie do zapłaty za kolejne lata wyższego podatku i odsetek za zwłokę.

6. Podsumowanie

Uchwała całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, zapadła przy rozpoznawaniu sprawy, która dotyczyła m.in. możliwości określania wysokości straty w podatku dochodowym w innej wysokości, mimo że ewentualne zobowiązanie

podatkowe za ten rok uległoby przedawnieniu.⁴⁷ W ww. uchwale podkreślono, że strata nie jest, zgodnie z właściwie jednolitą dotychczas linią orzeczniczą, uznawana za zobowiązanie podatkowe. Z tego powodu przyjmowano, że nie może ona podlegać przedawnieniu tak jak zobowiązania podatkowe, a organ może prowadzić postępowanie dotyczące określenia straty tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata została odliczona.⁴⁸ Jeżeli jednak przyjąć, jak przyjął cały skład Izby Finansowej NSA, że upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe, to ten skutek procesowy mógłby również uniemożliwić kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku podatkowym po upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia można bowiem wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za okres, za jaki obliczana jest strata. Taki pogląd wyrażała strona w skardze kasacyjnej w sprawie, w której przedstawiono zagadnienie prawne. Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając ten zarzut kasacyjny, musiałby zatem ocenić jego zasadność, uwzględniając pogląd wyrażony w uchwale całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, powtarzając wywód z uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 6/12. Tym samym cały skład Izby Finansowej NSA stwierdził, że przedstawione zagadnienie prawne ma związek z rozpoznawaną sprawą.

Autorzy niniejszego artykułu zwracają uwagę, że ta kwestia jest jednak kontrowersyjna. W praktyce orzeczniczej dotąd raczej przyjmuje się, że przedawnienie może dotyczyć tylko zobowiązania podatkowego, a strata jako taka w sposób oczywisty nie jest takim zobowiązaniem i wobec tego nigdy nie podlega przedawnieniu. Podnosi się, że w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach z zakresu podatków dochodowych nie zauważa się zbieżności z orzecznictwem

47 Trafnie zwraca na to uwagę J. Aninowski, Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urząd-skarbowy/postepowanie-podatkowe/700500,Zaplata-podatku-a-przedawnienie-zobowiazania-podatkowego.html>

48 Tak m.in. w wyrokach NSA: z dnia 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 402/09; z dnia 27 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 583/09; z dnia 3 września 2013 r., II FSK 2208/12.

dotyczącym przedawnienia w zakresie podatku od towarów i usług, a przede wszystkim przedawnienia zwrotu podatku.⁴⁹ Ale to już całkiem inna historia...

Uchwała całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, odnosi ten skutek, że sądy administracyjne konsekwentnie powinny przyjmować, iż fakt zapłaty podatku nie może wpływać na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a przede wszystkim powodować, że organ podatkowy nabywa prawo do wydawania decyzji bez żadnych ograniczeń czasowych. Okoliczność zapłaty podatku nie może w znaczący sposób pogorszyć sytuacji prawnej podatnika w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku. Byłaby to swego rodzaju preferencja wobec podatników nierealizujących tego podstawowego obowiązku, jakim jest zapłata podatku, co prowadziłoby do wykładni sprzecznej z Konstytucją RP, z zawartą w niej zasadą demokratycznego państwa prawa i zasadą równości i sprawiedliwości.

Z zapłatą podatku (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.) na ogół utożsamia się przymusowe wyegzekwowanie zobowiązania podatkowego w drodze egzekucji administracyjnej. W obu tych przypadkach tożsamy jest bowiem skutek – zaspokojenie wierzyciela podatkowego i wygaśnięcie zobowiązania. Jeśli jednakowoż zważyć na treść art. 74 § 4 o.p., uchwała całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, uświadamia istnienie zasadniczej różnicy między wskazanymi formami realizacji obowiązku podatkowego.

W przypadku zaspokojenia wierzyciela podatkowego w drodze egzekucji administracyjnej, a więc po zastosowaniu środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, następuje bowiem przerwanie biegu przedawnienia i jego termin biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Jest to klasyczny przykład, kiedy następuje wydłużenie okresu przedawnienia w stosunku do przewidzianego w art. 70 § 1 o.p.

Z zupełnie odmienną sytuacją będziemy natomiast mieli do czynienia w przypadku dobrowolnego spełnienia świadczenia przez podatnika, np. po wydaniu nieostatecznej decyzji pierwszoinstancyjnej i postanowienia o nadaniu jej rygoru natychmiastowej wykonalności,

49 *Ibidem.*

zanim organ zdecydował o wszczęciu egzekucji. Nie należą do odosobnionych przykłady, kiedy podatnik – dążąc do uniknięcia dodatkowego powiększenia swojego długu publicznego o odsetki za zwłokę – dobrowolnie dokonuje świadczenia w wysokości wynikającej z nieostatecznej decyzji, traktując ją dalej jako sporną (wnosi odwołanie). Dobrowolne świadczenie samo w sobie nie powoduje przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i w związku z tym organ odwoławczy winien wydać decyzję (i doręczyć ją) przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p.

W treści uzasadnienia uchwały całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13 nie sformułowano w sposób wyraźny tezy, że zapłata (ściągnięcie) kwoty wynikającej z nieostatecznej decyzji nie wywołuje skutku materialnoprawnego w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.⁵⁰ W pkt 3.6. uzasadnienia zaakcentowano natomiast, że najistotniejszym skutkiem upływu terminu przedawnienia jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9) oraz że jest to skutek identyczny ze skutkiem zapłaty zobowiązania. Rozważania mogły zostać natomiast pogłębione w kontekście relacji między skutkiem zapłaty określonej należności na podstawie decyzji nieostatecznej a skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego, uwzględniając chociażby tezę uchwały NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, w której – jak już zaznaczono – w sposób wyraźny przesądzono, że eliminacja z obrotu prawnego postanowienia w sprawie nadania nieostatecznej decyzji rygору natychmiastowej wykonalności unicestwia skutki materialnoprawne zastosowania środka egzekucyjnego. Lektura uzasadnienia uchwały całej Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r. prowadzi jednakże do konkluzji (mimo braku ekspozycji takiej tezy w treści tego uzasadnienia), że zapłata (ściągnięcie) kwoty wynikającej z decyzji nieostatecznej pozostaje bez wpływu na bieg terminu przedawnienia, a co za tym idzie –

50 W pkt 3.5. uzasadnienia tej uchwały przywołano natomiast stwierdzenie zawarte w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07, że „Zapłata zaległości podatkowej w podatku od towarów i usług powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 59 § 1 pkt 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2002 r., także wówczas, gdy następuje w wykonaniu nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

nie może wywołać skutku w postaci definitywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Na poparcie tego wniosku można wskazać argument (niepodniesiony w uzasadnieniu uchwały z dnia 29 września 2014 r.), że decyzja nieostateczna, na podstawie której podatnik dokonał wpłaty wynikającej z niej kwoty (albo została ona ściągnięta), nie może przecież przesądzać definitywnie o wysokości podatku do zapłaty. Wprawdzie w przypadkach, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa,⁵¹ lecz czym innym jest samo zobowiązanie podatkowe, a czym innym skonkretyzowana kwota podatku, której zapłaty można domagać się od podatnika. Błędne byłoby zatem twierdzenie, że decyzja nieostateczna wskazuje należne do zapłaty zobowiązanie podatkowe.⁵² W aktualnie obowiązującym porządku prawnym decyzja taka jest co do zasady niewykonalna, a nadanie jej rygoru natychmiastowej wykonalności nie oznacza definitywnego przesądzenia o wysokości podatku do zapłaty. Wynikająca z decyzji nieostatecznej kwota, wpłacona przez podatnika lub ściągnięta w drodze egzekucji, staje się podatkiem do zapłaty dopiero w chwili potwierdzenia jej wysokości decyzją ostateczną. Treść art. 21 § 2 oraz § 3 o.p. wyraźnie wskazuje, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, a jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, to po przeprowadzeniu postępowania podatkowego winna zostać wydana decyzja, w której organ określi właściwą wysokość zobowiązania podatkowego. Konsekwencją zaprezentowanego toku rozumowania jest wobec tego konstatacja, że podstawowym warunkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest sytuacja, kiedy przed upływem terminu przedawnienia decyzja pierwszoinstancyjna stała się ostateczna albo w terminie tym organ II instancji wydał (i doręczył) decyzję po rozpatrzeniu odwołania.

Fakt dobrowolnego spełnienia przez podatnika zobowiązania wynikającego z nieostatecznej decyzji opatrzonej rygorem natychmia-

51 Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego.

52 Postępowanie podatkowe trwa dalej i dopóki w obrocie prawnym nie ma ostatecznej decyzji wskazującej, że wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w złożonej przez podatnika deklaracji, nie zostało skutecznie podważone wynikające z tej deklaracji domniemanie, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 w związku z § 3 o.p.).

stowej wykonalności – zdaniem autorów niniejszego artykułu – wyklucza możliwość dochodzenia tej należności w drodze egzekucji administracyjnej (przez zastosowanie środka egzekucyjnego w rozumieniu art. 70 § 4 o.p.). W końcu wszczęcie postępowania egzekucyjnego stanowi ostateczny sposób zaspokajania wierzytelności publicznoprawnej, stosowany w przypadku, gdy podatnik nie spełnił swego obowiązku dobrowolnie (nawet jeżeli przepisy zwalniają organ z osobnego wezwania dłużnika do dobrowolnego spełnienia obowiązku pieniężnego). Stąd trudno się zgodzić z twierdzeniem, że „zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie stanowi [...] formy obrony przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego”.⁵³ Przecież dobrowolne spełnienie zobowiązania to nie tylko obrona przed potencjalnym dalszym naliczaniem odsetek za zwłokę, ale również kosztami postępowania egzekucyjnego.

Skoro (jak się wydaje) wystarczająco wykazano, że nie jest możliwe, po dobrowolnym spełnieniu świadczenia, przerwanie biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p., do wydłużenia biegu tego terminu – w stosunku do okresu przewidzianego w art. 70 § 1 o.p. – może dojść wskutek zawieszenia, w tym z powodów wymienionych w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Możliwe są tu jednak dwie sytuacje podatnika, który dobrowolnie spełnił świadczenie wynikające z nieostatecznej decyzji i otrzymał decyzję odwoławczą przed upływem okresu przedawnienia, liczonego na podstawie art. 70 § 1 o.p.:

- 1) podatnik nie skarży decyzji organu II instancji do sądu administracyjnego;
- 2) podatnik, wnosząc na taką decyzję skargę, inicjuje postępowanie sądowoadministracyjne.

W pierwszym przypadku można uznać, że postępowanie podatkowe zostało zamknięte wydaniem ostatecznej decyzji wymiarowej przed upływem terminu przedawnienia. Uchylenie takiej decyzji przez sąd administracyjny po upływie okresu przedawnienia (z jakichkolwiek powodów) skutkować będzie brakiem możliwości ponownego rozpatrzenia odwołania od decyzji piętrowszoinstancyjnej i koniecznością umorzenia postępowania podatkowego.

53 Pkt 3.5 *in fine* uzasadnienia ww. uchwały.

Co dzieje się natomiast w przypadku doręczenia decyzji odwoławczej po upływie okresu przedawnienia, po dobrowolnym spełnieniu świadczenia przez podatnika? Skoro w judykaturze nie budzi wątpliwości, że wydanie decyzji organu odwoławczego samo w sobie nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia, to właściwy jest wniosek, że doręczenie takiej decyzji podatnikowi po upływie terminu przedawnienia (nie został on przerwany ani zawieszony) w świetle uchwały całego składu Izby Finansowej z dnia 29 września 2014 r. powoduje, że rozstrzygnięcie jest wadliwe, ponieważ dotyczy ona nieistniejącego już zobowiązania podatkowego (wygasło ono wcześniej wskutek przedawnienia).

Reasumując, aprobata uprzednich tez prowadzi do wniosku, że instytucja nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w przypadku, o którym mowa w art. 239b § 1 pkt 4 o.p., będzie miała w praktyce podatkowej dość iluzoryczne znaczenie. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której organ podatkowy, dążąc do zapobieżenia nieodwracalnym skutkom upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (od wydania decyzji pierwszoinstancyjnej do upływu terminu przedawnienia jest okres krótszy niż 3 miesiące), wydaje postanowienie o nadaniu takiej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, a następnie – zanim wszczęto postępowanie egzekucyjne – podatnik dobrowolnie reguluje wynikającą z decyzji należność. W tych okolicznościach, uwzględniając przedział czasowy wyznaczony przysługującym podatnikowi terminem do wniesienia odwołania a obligatoryjnymi procedurami, które obowiązany jest dopełnić organ II instancji w ramach postępowania odwoławczego, łatwo przewidzieć, że doprowadzenie do wydania i doręczenia decyzji przez organ odwoławczy będzie niezmiernie trudne, zważywszy na możliwą aktywność procesową strony (np. przez zgłaszanie kolejnych wniosków dowodowych).

Jeżeli uchwała całej Izby Finansowej NSA miała zapewnić równowagę między sytuacją prawną podatnika dobrowolnie spełniającego świadczenie a podatnika, który tego nie czyni, to mamy tu do czynienia teraz z sytuacją odwrotną. Podatnik, który zapłacił dobrowolnie na podstawie decyzji nieostatecznej, może mieć krótszy w praktyce okres przedawnienia, bo wynikający z art. 70 § 1 o.p. (jeżeli jego bieg z ww. powodów nie został zawieszony). Natomiast temu podatnikowi, któ-

ry nie spełnia dobrowolnie świadczenia, poprzez wszczęcie postępowania egzekucyjnego zapewnia się wydłużony okres oczekiwania na rozstrzygnięcie, zgodnie z art. 70 § 4 o.p. A może to premia dla „dobrego podatnika”... Można się jednakże spodziewać, że w takich sytuacjach organ podatkowy dążyć będzie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. poprzez doprowadzenie do wszczęcia przed upływem terminu przedawnienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.