WPŁYW PRZEDAWNIENIA NA ROZSTRZYGANIE W SPRAWACH PODATKOWYCH, ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM MOŻLIWOŚCI WYDAWANIA DECYZJI OKREŚLAJĄCYCH PO UPŁYWIE TERMINU PRZEDAWNIENIA

Bogusław Dauter

1. Wprowadzenie

Przedawnienie zobowiązań podatkowych jest jednym z najistotniejszych zagadnień prawa podatkowego, w każdym razie w ostatnim okresie najczęściej pojawiającym się na wokandach sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, 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 zadawnionych zobowiązań podatkowych.[1] Przedawnienie w prawie podatkowym należy także rozpatrywać w świetle art. 84 Konstytucji RP, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych

1 Por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11), OTK–A 2012, nr 7, poz. 81.

i art. 217 Konstytucji RP, statuującego władztwo finansowe państwa.[2] Nie ma zatem wątpliwości, że jakkolwiek przedawnienie zobowiązań podatkowych nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym, to znajduje swoje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

Przedawnienie dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych, bez względu na sposób ich powstawania. Oznacza to, że na takich samych zasadach przedawniają się zarówno zobowiązana podatkowe powstałe z mocy prawa (powstałe z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania) – art. 21 § 1 pkt 1 o.p., jak i po doręczeniu decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania – art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Od instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 o.p.) należy odróżnić instytucję przedawnienia prawa do wydania decyzji (art. 68 § 1–4 o.p.). W tym ostatnim przypadku w chwili orzekania przez organ podatkowy drugiej instancji po upływie terminu przedawnienia do wydania decyzji, ale po powstaniu zobowiązania podatkowego (wydanie decyzji ustalającej przez organ pierwszej instancji) nie ma przeszkód do utrzymania zaskarżonej decyzji w mocy. Inaczej jest natomiast w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego (upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Określenie terminu, w jakim nastąpi przedawnienie, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Nie może być on ani zbyt krótki, ani za długi. W pierwszym przypadku wyłączałby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, w drugim instytucję przedawnienia czyniłby w istocie pozorną.

W niniejszym opracowaniu przedstawione zostaną trzy zagadnienia: upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, upływ terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego oraz wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2 Por. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r. (P 26/10), OTK ZU 2011, nr 5/A, poz. 43.

2. Upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania przez organ pierwszej instancji

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza więc, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji, chyba że upływ terminu przedawnienia nastąpił w toku trwającego postępowania podatkowego albo przed jego wszczęciem, czego organ podatkowy nie zauważył. W judykaturze, jak i w piśmiennictwie zgodnie przyjmuje się, że każde wszczęte postępowanie podatkowe powinno być zakończone załatwieniem sprawy. W razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez względu na to, czy upływ terminu przedawnienia nastąpił przed wszczęciem postępowania, czy też po, następuje bezprzedmiotowość postępowania, o której mowa w art. 208 § 1 o.p. Ustawodawca w przepisie tym jako jedyny przykład bezprzedmiotowości postępowania wskazał właśnie przedawnienie zobowiązania podatkowego. W omawianej sytuacji organ podatkowy pierwszej instancji na podstawie art. 208 § 1 o.p. umarza postępowanie. Do takiego rozstrzygnięcia organ podatkowy treścią przepisu art. 208 § 1 jest zobligowany. Przepis art. 208 § 2 o.p. nie ma zastosowania.

Po upływie terminu przedawnienia organ podatkowy nie może skutecznie żądać zapłaty podatku, zaś dobrowolna jego zapłata po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi.

Mechanizm przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., odnosi się do zobowiązania podatkowego, a więc do wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatnika do zapłacenia na rzecz, najczęściej Skarbu Państwa, podatku w wysokości, w terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa (samoobliczalnych) powinność świadczenia jest najczęściej skonkretyzowana w zeznaniu podat-

kowym lub decyzji podatkowej. Brak zeznania podatkowego lub decyzji określającej pozostaje bez wpływu na bieg terminu przedawnienia. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się bowiem od zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 70 § 8 o.p. 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.

3. Upływ terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego

W orzecznictwie sądów administracyjnych problematyka przedawnienia zobowiązania podatkowego w postępowaniu odwoławczym pojawia się w dwóch aspektach. Pierwszy, gdy po wniesieniu odwołania od decyzji organu pierwszej instancji upłynął termin przedawnienia, a wcześniej nie nastąpiła zapłata. Drugi, gdy podatnik zapłacił podatek.

Odnośnie do pierwszego przypadku sprawa jest prosta. Organ odwoławczy w takiej sytuacji na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. uchyla w całości zaskarżoną decyzję i umarza postępowanie w sprawie. Przepis art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) jest samoistną podstawą rozstrzygnięcia organu podatkowego w sytuacji, w której stwierdzi on bezprzedmiotowość postępowania będącą wynikiem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organ odwoławczy związany jest bowiem stanem prawnym i faktycznym w dniu wydania zaskarżonej decyzji.[3] Za nieprawidłową należy uznać praktykę umorzenia postępowania przez organ odwoławczy na podstawie art. 208 § 1 o.p. lub w związku z tym przepisem, gdyż art. 233 zawiera wyczerpująco rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego. Nie jest również prawidłowe rozstrzyganie przez organ odwoławczy na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. o umorzeniu postępowania odwoławczego, gdyż w takiej sytuacji pozostałaby w obrocie prawnym nieaktualna już decyzja organu pierwszej instancji.

3 Por. D. Szubielska, Rozstrzygnięcie sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, „Przegląd Podatkowy" 2003, nr 2, s. 52 i nast.

4. Wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty na upływ terminu przedawnienia tego zobowiązania

Najwięcej wątpliwości rodzi sytuacja, w której upływ terminu przedawnienia nastąpił po wniesieniu odwołania, a podatnik zapłacił podatek. Na tle takiej sytuacji faktycznej i prawnej orzecznictwo sądów administracyjnych na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat nie potrafiło wypracować jednolitego stanowiska. W uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r.[4] NSA 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 9 o.p.). Uchwała ta nasuwa szereg wątpliwości, zważywszy, iż odstępuje w sposób zasadniczy od utrwalonej dotychczas, wydawać by się mogło, linii orzecznictwa. Ponadto treść uchwały, która z mocy art. 269 § 1 p.p.s.a. ma ogólnie moc wiążącą wobec innych składów orzekających sądów administracyjnych, nie przekonuje z kilku innych jeszcze względów.

Bez większego znaczenia dla przyjętego w uchwale stanowiska pozostaje zmiana treści art. 208 § 1 o.p. od 1 września 2005 r. Po pierwsze przed tą datą nikt w orzecznictwie ani też w piśmiennictwie prawniczym nie kwestionował, że upływ terminu przedawnienia skutkuje bezprzedmiotowością postępowania, a po wtóre, wprowadzona zmiana podyktowana została skreśleniem z tą samą datą art. 70b o.p., który stanowił, że jeżeli w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, postępowanie to powinno zostać umorzone w drodze postanowienia. Innymi słowy, dokonana zmiana dotyczyła w istocie formy rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania, a nie wprowadzenia nowej przesłanki obligatoryjnego umorzenia postępowa.[5]

Istoty i celu instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego nie można odnosić do analogicznej instytucji prawa cywilnego. Zarówno bowiem cel przedawnienia zobowiązania w prawie cywilnym, jak

4 I FPS 1/12, ONSAiWSA 2013, nr 3, poz. 37.

5 Por. postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2013 r. (II FSK 513/13).

i jego istota nie są tożsame z celem i istotą przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r.[6] Stwierdził mianowicie, że cele przedawnienia na gruncie prawa cywilnego nie mogą być zaakceptowane na gruncie prawa podatkowego. Zdaniem Trybunału niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej.

Dla analizy omawianej kwestii nie może mieć istotnego znaczenia argument, że zapłata podatku przez podatnika nie może w tak znaczący sposób pogarszać jego sytuacji prawnej w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku podatkowego, a w dalszej konsekwencji, że wykładnia art. 70 § 1 o.p. nie może dyskryminować podatnika, który wywiązuje się ze swoich obowiązków, uiszczając daninę publicznoprawną, a preferować tych podatników, którzy takich obowiązków nie realizują. Otóż konstytucyjną zasadą jest płacenie podatków. W związku z tym z tego faktu nie można wyciągać korzystnych dla siebie wniosków. Przedawnienie stanowi wyłącznie wyraz polityki ustawodawcy, przez co nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki chronione konstytucyjnie ani jako ekspektatywa takiego prawa.[7] Ponadto wobec podatnika, który zobowiązania podatkowego nie uiszcza w terminie, wszczynana jest egzekucja administracyjna, która nie tylko przerywa bieg terminu przedawnienia, ale także może doprowadzić do wyegzekwowania całej kwoty wraz z odsetkami, to po pierwsze. Po drugie, pożądanym konstytucyjnie sposobem wygasania zobowiązań jest szeroko rozumiana zapłata podatku (jako efektywny sposób wygasania zobowiązania). Inne sposoby wygasania zobowiązań (nieefektywne), nieprowadzące do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości konstytucyjne.[8] Po trzecie, dotychczas stosowana wykładnia analizowanych przepisów,

6 P 26/10 OTK ZU 2011, nr 5/A, poz. 43, pkt 4.1.

7 Por. wyrok TK z dnia 25 maja 2004 r. (SK 44/03), OTK ZU 2004, nr 5/A, poz. 46, pkt 4.

8 Por. A. Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2008, z. 3, s. 63 i nast.

co do zasady, wcale takiego zróżnicowania nie uzasadnia. Przykładowo umorzenie postępowania w sprawie z powodu upływu terminu przedawnienia w toku trwającego postępowania odwoławczego będzie dla podatnika niekorzystne, jeżeli zapłata podatku nastąpiła w wyniku złożenia zeznania podatkowego, a podatnik w toku trwającego postępowania podatkowego tę wysokość podatku kwestionuje.[9]

Przechodząc do kwestii najistotniejszej, należy zauważyć, że w analizowanej uchwale nie kwestionuje się faktu, że zapłata podatku w wysokości takiej samej lub wyższej niż wynikająca ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa skutkuje wygaśnięciem zobowiązania.[10] W takiej sytuacji, zdaniem NSA, zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Z tej konstatacji nie wynika natomiast, co należy rozumieć pod pojęciem „w wysokości […] wynikającej ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa". Najprawdopodobniej chodzi w tym sformułowaniu o rzeczywiście obiektywnie istniejącą kwotę zobowiązania podatkowego. Nie wolno jednak zapominać, że jej wysokość musi być skonkretyzowana. Innymi słowy, musi istnieć w momencie zapłaty podstawa prawna, z której wynika kwota tego zobowiązania. Podzielić należy w tym zakresie pogląd B. Brzezińskiego, że można mówić o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego w odniesieniu do podstawy prawnej, jaka w danym momencie istnieje (deklaracja podatkowa, skorygowana deklaracja podatkowa, decyzja określającą wysokość zobowiązania podatkowego, decyzja organu podatkowego w tej samej sprawie). To, czy ustalenia w nich zawarte odpowiadają rzeczywistej, „idealnej" kwocie zobowiązania podatkowego, nie ma i nie może mieć znaczenia.[11]

Nie jest w orzecznictwie kwestionowane, w tym również w analizowanej uchwale, że zaistnienie jednego ze zdarzeń przewidzianych

9 Por. postanowienie NSA z dnia 18 czerwca 2013 r. (II FSK513/13).

10 Na temat zapłaty podatku i jego prawnopodatkowych konsekwencji por. A. Kazimierczak, Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, Glosa do uchwały NSA z 8 października 2007 r. (I FPS 4/07), „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa" 2008, nr 4, s. 89 i nast. oraz M. Siwiński, Zapłata podatku nie powinna skończyć postępowania, Glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), „Prawo i Podatki" 2013, nr 4, s. 30 i nast., a także H. Dzwonkowski, Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego, „Przegląd Podatkowy" 2003, nr 6, s. 51 i nast., który kwestię tę postrzega jeszcze inaczej.

11 B. Brzeziński, Glosa do wyroku składu 7 sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r. (I FPS 5/09), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2012, nr 4, s. 321.

w art. 59 § 1 pkt 1–9 o.p. wyklucza możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z pozostałych przyczyn. Nie może bowiem ponownie wygasnąć zobowiązanie, które już nie istnieje (wygasło na wskutek zapłaty). Sytuacja taka nie może również zmienić się po upływie terminu określonego w art. 70 § 1 o.p., chyba że wysokość zobowiązania podatkowego wynikająca z określonej podstawy prawnej jest wyższa niż wynikająca z zapłaty. W takiej sytuacji skoro w tej części zobowiązanie podatkowe nie wygasło wskutek zapłaty, może wygasnąć wskutek przedawnienia. W pozostałym zakresie zobowiązanie podatkowe nie przedawnia się, bo wygasło wskutek zapłaty. W związku z tym sam upływ terminu przedawnienia nie ma i nie może mieć żadnego wpływu na bieg postępowania odwoławczego.[12] Trudno jest podzielić pogląd co do tego, że skutki materialnoprawne upływu terminu przedawnienia nie odnoszą się do jego skutków procesowych. Otóż należy zauważyć, że zasadą jest, iż skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest nie tylko jego wygaśnięcie, ale w dalszej konsekwencji umorzenie postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości. Przy tym w sytuacji, w której przedawnienie zobowiązania (skutek materialnoprawny) nie następuje, bo wcześniej zobowiązanie wygasło na skutek zapłaty, to nie może nastąpić umorzenie postępowania (skutek procesowy), ponieważ jest ono wyłącznie konsekwencją skutku materialnoprawnego przedawnienia, a nie samego upływu biegu terminu przedawnienia.[13] Na to rozróżnienie wskazuje sam ustawodawca np. w art. 79 § 2 o.p., gdzie prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia, a nie wskutek przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak stanowi w odniesieniu do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego art. 59 § 1 pkt 9, czy w odniesieniu do bezprzedmiotowości art. 208 § 1 o.p.

Nie znajduje aprobaty argument gwarancyjny instytucji przedawnienia. Poza przytoczonymi już wywodami Trybunału Konstytucyjnego przywołać nadto należy retoryczne pytanie jakie postawił B. Brzeziński, a mianowicie, co miałoby być przedmiotem ochrony w sytuacji,

12 Por. B. Brzeziński, *op. cit*., s. 322; M. Siwiński, Zapłata podatku nie powinna skończyć postępowania, glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), „Prawo i Podatki" 2013, nr 4, s. 30 i nast.; L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Wygasanie zobowiązań podatkowych a przedawnienie, „Jurysdykcja Podatkowa" 2007, nr 3, s. 81 i nast.

13 Por. postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2013 r. (II FSK 513/13).

gdy podatek we właściwej wysokości został zapłacony – i to przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.[14]

5. Podsumowanie

Konkludując, w mojej ocenie, w sytuacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty, upływ terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego nie obliguje organu odwoławczego do wydania rozstrzygnięcia na podstawie art. 233 § 1 § 2 lit a) o.p. – o umorzeniu postępowania w sprawie.

Na zakończenie należy nadto zauważyć, mając w pamięci twierdzenie S. Rozmaryna, że o interpretacji pojęć używanych w prawie podatkowym nie decyduje ich istota, czy też powszechne rozumienie, lecz wola ustawodawcy,[15] iż w reakcji na treść uchwały w założeniach projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (projekt z 29 kwietnia 2013 r.) proponuje się wprowadzić regulację, zgodnie z którą po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ odwoławczy nie może wydać decyzji dotyczącej tego zobowiązania na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b), § 2 lub § 3 o.p. Regulacja ta powodować będzie konieczność wydania przez organ odwoławczy decyzji merytorycznej, rozstrzygającej sprawę co do jej istoty (art. 233 § 1 pkt 1 lub § 1 pkt 2 lit. a), jeżeli decyzja organu pierwszej instancji została doręczona przed upływem terminu przedawnienia.

14 B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 139.

15 S. Rozmaryn, Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów 1939, s. 208.