

PRZEDAWNIEŃ POWINNOŚCI PODATNIKA – ZAGADNIENIA DYSKUSYJNE

ADAM NITA

1. Przedawnienie jako instytucja prawa podatkowego – ujęcie teoretyczne

1.1. Ewolucja stosunków społecznych jako przyczyna przedawnienia roszczeń

Umarzające oddziaływanie czasu na stosunki prawne, znajdujące swój wyraz w instytucji przedawnienia, jest ściśle związane z wpływem tego czynnika na stosunki społeczne (ekonomiczne). Ponieważ podlegają one ewolucji w czasie, zasadniczego znaczenia nabiera pytanie o konsekwencje mających miejsce przeobrażeń dla istniejącej powinności, ukształtowanej w oparciu o treść normy prawnej. W zależności od sposobu postrzegania prawa oraz jego związków z naturalnymi stosunkami społecznymi, możliwe jest sformułowanie dwóch przeciwstawnych poglądów w tym względzie. W opozycji do przekonania, że bez względu na zaistniałe zmiany ukształtowana powinność winna być realizowana w jej pierwotnym kształcie, pozostaje bowiem stanowisko, iż stan prawny należy dostosować do aktualnej sytuacji faktycznej zobowiązanego.¹

Właśnie to zapatrywanie przesądza o dopuszczalności stosowania instytucji przedawnienia. Jak się wydaje, współcześnie jest ono powszechnie aprobowane, przy czym akceptacja dla wykorzystywania

1 Por. A. Guckelberger, *Die Verjährung im Öffentlichen Recht*, Tübingen 2004, s. 110.

przedawnienia ma różnego rodzaju motywy. Dla zwolenników pozytywistycznego rozumienia prawa, z dominującą rolą ustawodawcy jako jedynego inspiratora takiego, a nie innego ukształtowania uprawnień i obowiązków, przedawnienie jest uzasadnione jedynie względami celowościowymi.² Inni autorzy, dostrzegając konieczność dokonywania zmian w prawie, następujących pod wpływem ewolucji stosunków społecznych w czasie, traktują natomiast instytucję przedawnienia jako dobrodziejstwo, pozwalające dostosować treść uprawnień i obowiązków do aktualnej sytuacji faktycznej.³ W tym ujęciu przedawnienie jest narzędziem umożliwiającym osiągnięcie zgodności pomiędzy prawem a rzeczywistością, w której jest ono realizowane.⁴ Norma prawna jest bowiem bezpośrednio związana z „konkretną sytuacją historyczną”, determinującą działania ustawodawcy jako twórcy prawa. Ustawy są zaś tworzone z intencją rozwiązania problemu, istniejącego w określonej rzeczywistości społecznej.⁵ Jej zmiana sprawia, że istniejąca powinność nie przystaje do aktualnych realiów, w których znajduje się podmiot obowiązany. Zastosowanie instytucji przedawnienia pozwala natomiast usunąć sprzeczność pomiędzy ukształtowanym stanem prawnym a poddanymi presji czasu stosunkami społecznymi.

1.2. Kontrowersje co do stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym

Łączenie skutków prawnych z upływem czasu wywołuje poważne zastrzeżenia etyczne. Niełatwo bowiem w kategoriach moralnych wytłumaczyć sens rozwiązania polegającego na tym, że w wyniku upływu czasu formalny wierzyciel podatkowy (organ podatkowy) traci przysługujące mu prawo do skonkretyzowania powinności podatkowej, a podmiot obowiązany z tytułu podatku zostaje zwolniony z ciężącego na nim zobowiązania. Przedawnienie niewątpliwie działa na korzyść osoby, która nie wykonuje ciężących na niej obowiązków, zapewniając jej

2 O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Band I, Berlin 1961, s. 331.

3 F. Zweifel, *Zeitablauf als Untergangsgrund öffentlich – rechtlicher Ansprüche*, Basel 1960, s. 3 oraz F. Peters, *Die Einrede der Verjährung als ein den Rechtsstreit in der Hauptsache erledigendes Ereignis*, „*Neue Juristische Wochenschrift*” 2001, nr 32, s. 2291.

4 P. Kirchhof, *Verwalten und Zeit. Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges und zeitrechtes Verwalten*, Hamburg 1975, s. 17.

5 H – F. Lange, *Die verwaltungsrechtliche Verjährung. Begriff und Zweck, Wirkung sowie prozessuale Behandlung*, Berlin 1984, s. 6.

ochronę przed wierzycielem.⁶ W konsekwencji prawo – wbrew swojej funkcji – odmawia ochrony uprawnionemu, faworyzuje natomiast zobowiązanego, to zaś pozostaje w sprzeczności ze społecznym poczuciem sprawiedliwości.⁷ Zarzut ten w szczególny sposób uwidacznia się na gruncie prawa karnego, gdzie instytucja przedawnienia w przeszłości krytykowana była jako instrument osłabiający odstrasżające działanie zagrożenia karnego, a przez to, jako swoista zachęta do popełniania przestępstw.⁸

Przedstawionym zastrzeżeniom co do zasadności posługiwania się instytucją przedawnienia towarzyszą również inne wątpliwości. Okoliczność, że na skutek upływu czasu wygasa prawo do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej lub przestaje istnieć zobowiązanie podatkowe, oddziałuje na podatnika demoralizująco, skłaniając go do naruszania prawa podatkowego. Sprawia ona, iż podmiot obowiązany może dojść do przekonania, że od powinności podatkowej uwalnia samo tylko, odpowiednio długie ukrywanie przed opodatkowaniem uzyskanego przedmiotu opodatkowania albo brak świadczenia do końca okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skoro zaś tak, to alternatywą dla sumiennego wywiązywania się z zobowiązania podatkowego są zbawienne dla podatnika skutki umarzającego działania czasu.

Jednocześnie łatwy do wyobrażenia jest zarzut nierówności wobec prawa. W następstwie przedawnienia dochodzi bowiem do powstania sytuacji, w której część podatników, wywiązując się z nałożonej na nich powinności podatkowej, przyczynia się do utrzymania państwa lub innego podmiotu publicznego korzystającego ze statusu wierzyciela podatkowego. Inni natomiast, dzięki umarzającemu oddziaływaniu czasu unikają powstania skonkretyzowanej powinności podatkowej lub zapłaty podatku. Takie rozumienie istoty sprawiedliwego obciąże-

6 Z tego względu trafnie wywodzi się, że w konstrukcji przedawnienia w prawie podatkowym ścierają się dwie wartości: interes dłużnika w wygaśnięciu ciężącej na nim powinności w następstwie upływu czasu oraz dążenie wierzyciela (podmiotu publicznego) do tego, aby skutek ten nie nastąpił zbyt wcześnie. Por. Schefold, *Erörterungen zur steuerlichen Anspruchsverjährung*, „Steuer und Wirtschaft”, XXII Jahrgang (1943), s. 609.

7 Por. S. Wójcik, *Zagadnienia etyczne przedawnienia roszczeń*, [w:] *Z zagadnień cywilnego prawa materialnego i procesowego*, Lublin 1988, s. 142–143 oraz 147.

8 K. Marszał, *Uzasadnienie przedawnienia w teorii prawa karnego*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 11, s. 735.

nia podatkowego prowadzi do wniosku, że w przypadku stosowania instytucji przedawnienia dochodzi do konfliktu dwóch fundamentalnych wartości – bezpieczeństwa prawnego oraz równości wobec prawa. W zależności zaś od systemu wartości wyznawanego przez ustawodawcę większe znaczenie przywiązuje się do stabilności prawa, ułatwiając wygaśnięcie powinności podatkowej na skutek upływu czasu lub – stojąc na gruncie dosłownie rozumianej równości wobec prawa – utrudnia się zaistnienie przedawnienia, a nawet – w skrajnej postaci – w ogóle nie stosuje się tej instytucji. Samo wykorzystanie instytucji przedawnienia stanowi zaś przejaw prymatu zasady bezpieczeństwa prawnego nad równością wobec prawa.⁹

Przedawnienie jako instytucja przyczynia się niewątpliwie do ukształtowania stabilnego stanu prawnego, gwarantując bezpieczeństwo prawne podmiotu obowiązanego, który zyskuje pewność, że po upływie określonego czasu od powstania zobowiązania nie będzie nękany żądaniem zapłaty.¹⁰ Dzięki przedawnieniu dochodzi do usunięcia sprzeczności pomiędzy stanem faktycznym oraz sytuacją ukształtowaną w oparciu o normę prawną. W imię budowy nowego pokoju prawnego następuje więc przełamanie poprzedniego, „normatywnego” pokoju prawnego, nieprzystającego do aktualnych stosunków życiowych. Jest to niezwykle istotne, ponieważ konsekwencją wymogu zachowania bezpieczeństwa prawnego, wynikającego z konstytucyjnej zasady państwa prawnego, jest nie tylko konieczność odpowiedniego ukształtowania przez ustawodawcę treści aktu prawnego – jasności oraz określoności zawartych w nim norm prawnych.¹¹ Zasada bezpieczeństwa prawnego oddziałuje również na proces stosowania normy prawnej. Jej przejawem jest zaś wymóg określenia przez ustawodawcę przebiegu stosowania normy prawnej.¹² Dzięki przedawnieniu, tworzącemu ze-

9 G. Schwardt, *Rechtssicherheit und Verjährung im Steuerrecht*, „Der Betriebs – Berater” 1962, nr 35/36, s. 1432; por. także A. Spitaler, *Unterbrechung der Verjährung von Steueransprüchen*, „Finanz – Rundschau” 1958, nr 16–17, s. 363.

10 Jak stwierdza K. Czerweny, trudno uznać za prawidłową sytuację, w której podatnik musi liczyć się z możliwością dochodzenia roszczeń podatkowych przez podmiot uprawniony z tytułu podatku w nieograniczonej przestrzeni czasu. Por. K. Czerweny, *Die Verjährung im Steuerrecht*, München 1973, s. 3.

11 P. Kunig, *Das Rechtsstaatprinzip. Überlegungen zu seiner Bedeutung für das Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen 1986, s. 396.

12 H. Oetker, *Die Verjährung. Strukturen eines allgemeinen Rechtsinstituts*, Baden–Baden 1994, s. 39.

wnętrzną granicę dla istniejącej już powinności, dochodzi do ograniczenia tego procesu w czasie.

Jak to trafnie i obrazowo ujmuje H. Maas, przedawnienie stanowi gwarancję zachowania pokoju prawnego (bezpieczeństwa prawnego), gdyż zapobiega ingerencji przeszłości w teraźniejszość.¹³ Dzieje się zaś tak, ponieważ w wyniku przedawnienia prawem stają się określone stany faktyczne, które przez długi czas nie były kwestionowane.¹⁴ Również one wymagają bowiem prawnej ochrony.¹⁵ Z tego względu, za wykorzystywaniem instytucji przedawnienia w imię zachowania pokoju prawnego przemawia zarówno interes dłużnika, jak i interes publiczny.¹⁶ Dobrodziejstwo przedawnienia dla podmiotu obowiązanego przejawia się wspomnianą już gwarancją, że po upływie określonego czasu nie będzie skutecznie wzywany do świadczenia, nawet gdy nie spełnił całej, ciężącej na nim powinności. Korzyść publiczna polega zaś na tym, że z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygnięcia przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów, powstałych w związku z przedawnionym roszczeniem.¹⁷ Ma to szczególne znaczenie na gruncie prawa podatkowego, gdzie organ administracyjny (podatkowy) orzeka w sprawie, a jednocześnie reprezentuje podmiot uprawniony z tytułu podatku.¹⁸

Wygaśnięcie powinności podatkowej na skutek upływu czasu sprawia, iż w relacjach zachodzących pomiędzy państwem lub innym wierzycielem podatkowym oraz podatnikiem kształtuje się niezbędna stabilność – podmiot obowiązany z tytułu podatku uzyskuje jasność co do istnienia lub nieistnienia swojego zobowiązania. Znika więc ryzyko, że podmiot publiczny będzie dochodził świadczenia w momencie najmniej dogodnym dla dłużnika podatkowego. Zarazem jednak klarowność sto-

13 H. Maas, *Die Verjährung im öffentlichen Rechte*, Kiel 1932, s. 18.

14 Por. B. Mugdan, *Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, Band I, Berlin 1899, s. 511.

15 D. Dörr, *Die Verjährung vermögensrechtlicher Ansprüche im öffentlichen Recht*, „Die Öffentliche Verwaltung” 1964, nr 1, s. 14.

16 H.–F. Lange, *Die verwaltungsrechtliche Verjährung. Begriff und Zweck, Wirkung sowie prozessuale Behandlung*, Berlin 1984, s. 3; por. także F. Koschnick, *Die Verjährung im Verwaltungsrecht*, Göttingen 1936, s. 6.

17 Ch. Birr, *Verjährung und Verwirkung. Fristen – Beginn – Hemmung – Wirkung*, Berlin 2003, s. 26, por. także F. Zweifel, *Zeitablauf als Untergangsrung öffentlich – rechtlicher Ansprüche*, Basel 1960, s. 4.

18 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 212.

sunków prawnych ukształtowana w wyniku przedawnienia działa także na korzyść wierzyciela podatkowego. Odpada bowiem konieczność dochodzenia od podatnika – w imię zapewnienia koniecznych dochodów budżetowych – świadczenia, co do którego z upływem czasu widoki na wymuszenie zapłaty są niewielkie.¹⁹ Podmiot uprawniony z tytułu podatku osiąga więc jasność nie tylko co do swojej sytuacji prawnej, ale i ekonomicznej.²⁰ Dodatkowo, w następstwie przedawnienia, formalny wierzyciel podatkowy zostaje zwolniony od ponoszenia kosztów wymiaru i egzekucji świadczenia praktycznie niemożliwego do uzyskania.²¹

Taki sens przedawnienia trudno jednak traktować jako odstępstwo ustawodawcy, tworzącego tę instytucję od wymogu sprawiedliwego, tzn. równego obciążenia podatkowego. Co więcej, wydaje się, że przedawnienie, gwarantując pokój prawny – dostosowanie powinności podatkowej do aktualnej sytuacji faktycznej podatnika, daje również rękojmię sprawiedliwego opodatkowania. Nie ma więc sprzeczności pomiędzy bezpieczeństwem prawnym, do zaistnienia którego przyczynia się przedawnienie oraz wymogiem równego obciążenia podatkowego. Obydwe te wartości łącznie stanowią natomiast podstawę do wykorzystywania instytucji przedawnienia na gruncie prawa podatkowego. Wniosek ten potwierdzają efekty poszukiwań przyczyn stabilizowania porządku prawnego przez wzgląd na upływ czasu.

2. Prawne motywy stosowania przedawnienia w prawie podatkowym

2.1. Problem utraty znaczenia podatku jako źródła dochodów budżetowych

Konieczność odwoływania się do konstrukcji prawnej przedawnienia w celu zapewnienia pokoju prawnego znajduje różnego rodzaju uza-

19 Jak trafnie stwierdza Schefold, im więcej czasu upływa od powstania zobowiązania podatkowego, tym mniejsza jest szansa na wymuszenie jego spełnienia. Por. Schefold, *op. cit.*, s. 609.

20 M. Binder, *Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht*, Zürich 1985, s. 8; por. także F. Koschnick, *op. cit.*, s. 8.

21 Por. Schefold, *op. cit.*, s. 609.

sadnienie. Racją przedawnienia w prawie podatkowym z pewnością nie jest jednak okoliczność, iż po upływie dłuższego czasu pobranie podatku traci znaczenie dla wierzyciela podatkowego.²² Zasadniczym celem podatku jest bowiem zapewnianie dochodów dla budżetu.²³ Konieczność zaspokajania zbiorowych potrzeb społeczności tworzącej dany związek publiczny wydaje się być zaś „ponadczasowa” i dlatego nie sposób postawić tezy, iż po upływie dłuższego terminu podatek przestaje odgrywać swoją rolę jako źródło dochodów publicznych.

2.2. Utrudnienia dowodowe ujawniające się z upływem czasu

W nauce prawa cywilnego przedawnienie uznawane jest za środek zaradczy na trudności dowodowe, które mogą pojawić się przy dochodzeniu dawno powstałego roszczenia.²⁴ Jak się podkreśla, upływ czasu sprawia, że dokumenty giną lub ulegają zniszczeniu, świadkowie umierają albo przestają pamiętać fakty, o których mają zeznawać, a okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy zmieniają się w sposób uniemożliwiający ustalenie prawdy.²⁵ W tej sytuacji podmioty procesu nie mają równych szans na udowodnienie swoich racji. Co więcej – osoba, która przezornie zabezpieczyła dowody uzasadniające jej żądania, może wykorzystać negatywne konsekwencje upływu czasu przeciwko swojemu mniej przewidującemu przeciwnikowi, rozmyślnie odkładając dochodzenie roszczenia na koniec okresu przedaw-

22 Dla porównania – podstawowym argumentem uzasadniającym stosowanie przedawnienia w prawie karnym jest to, że po upływie czasu odpada potrzeba karania, tak z punktu widzenia zasad prewencji generalnej, jak i przez wzgląd na cele prewencji specjalnej. Chodzi więc o to, że po upływie dłuższego czasu od popełnienia czynu zabronionego kara wymierzona sprawcy nie wywołuje w społeczeństwie poczucia, że przestępstwo spotkało się z reakcją państwa w postaci orzeczonej kary. Kara taka nie oddziałuje również wychowawczo na samego sprawcę, gdyż rozbieżność czasowa pomiędzy czynem a karą sprawia, że nie dostrzega on związku pomiędzy tymi zdarzeniami i w konsekwencji nie traktuje kary jako następstwa swojego zachowania. Por. K. Marszał, *Przedawnienie w prawie karnym*, Warszawa 1972, s. 71–73. Podobnie A. Zoll, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, Kraków 1998, s. 587–588.

23 Por. R. Mastalski, *op. cit.*, s. 10.

24 Potrzeba stosowania przedawnienia jako instytucji zapobiegającej trudnościom dowodowym będącym rezultatem upływu czasu uznawana jest również w doktrynie prawa karnego. Nie jest to jednak podstawowy argument uzasadniający wykorzystywanie instytucji przedawnienia przez tę gałąź prawa. Por. A. Zoll, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *op. cit.*, s. 588. Por. także K. Marszał, *op. cit.*, s. 73.

25 P. Nabholz, *Verjährung und Verwirkung als Rechtsuntergangsgründe infolge Zeitablaufs*, Aarau 1961, s. 30; por. także Ch. Birr, *op. cit.*, s. 25.

nienia i utrudniając mu w ten sposób obronę.²⁶ Wprowadzenie terminu przedawnienia ma wyeliminować te zagrożenia, gdyż po upływie określonego czasu możliwość dowodzenia swoich racji przestaje mieć jakiegokolwiek znaczenie.

Argument ten niejednokrotnie wykorzystywany jest dla potwierdzenia sensu stosowania instytucji przedawnienia także w prawie publicznym, w tym na gruncie prawa podatkowego.²⁷ Zaistniałe przedawnienie traktowane jest zaś jako okoliczność zastępująca konieczność dowodzenia w celu wykazania swoich racji.²⁸ Co więcej, umarzające oddziaływanie upływu czasu przedstawiane jest jako środek zapobiegający pomyłkom w rozstrzygnięciu sprawy, do których może dojść ze względu na niejasności co do treści stanu faktycznego, niemożliwe do usunięcia po upływie dłuższego czasu.²⁹

Wydaje się, że przedawnienie może zapobiegać wykorzystywaniu trudności dowodowych przeciwnika dla uzyskania korzystnego dla siebie rozstrzygnięcia pod warunkiem, że termin przedawnienia jest stosunkowo krótki. Jak bowiem trafnie zauważa S. Wójcik, w krótkim czasie świadkowie masowo nie umierają, ani nie tracą pamięci.³⁰ Także niebezpieczeństwo utraty, zniszczenia lub zniekształcenia dokumentu oraz zmian w stanie faktycznym wydaje się być mniejsze niż w przypadku, gdy termin przedawnienia jest dłuższy. Należy podkreślić, że okresy, po upływie których wierzyciel podatkowy traci należne mu uprawnienia, nie są wielkie – ich długość nie przekracza pięciu lat.³¹ Na

26 J. Gwiazdomorski, Podstawowe problemy przedawnienia, „Nowe Prawo” 1955, nr 1, s. 5.

27 Schultzenstein, Verjährung sowie Fristen und Verwaltungsstreitverfahren, „Verwaltungsarchiv” 1909, Bd. 17, s. 16–17 oraz Schefold, *op. cit.*, s. 609; por. także A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 79 oraz H.W. Kruse, *op. cit.*, s. 200–201.

28 M. Binder, *op. cit.*, s. 9; por. także F. Zweifel, *op. cit.*, s. 3.

29 A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 123.

30 S. Wójcik, *op. cit.*, s. 144.

31 Por. art. 68 oraz 70 o.p. Ze względu na sposób obliczania terminu przedawnienia okres ten może jednak wydłużyć się do lat sześciu od końca roku, w którym miało miejsce zdarzenie kształtujące początek biegu tego terminu. W przypadku przedawnienia prawa do ustalenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych należnego z tytułu uzyskania dochodu pochodzącego ze źródła nieujawnionego lub nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, termin przedawnienia obowiązku podatkowego liczony jest bowiem nie od końca roku, w którym podatnik uzyskał takie przysporzenie, ale od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia rocznego zeznania podatkowego za rok, którego dotyczy decyzja ustalająca. Data ta przypada zaś na dzień 30 kwietnia roku następującego po roku, w którym powstał obowiązek podatkowy. Z kolei w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego jego bieg rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności podatku. W konsekwencji, jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje w jednym roku, ale ter-

gruncie prawa podatkowego sam prawodawca, we właściwy sobie sposób, dąży jednak do zapobieżenia trudnościom dowodowym jako negatywnej konsekwencji upływu czasu. W tym celu nakłada na podatnika obowiązek przechowywania faktur, rachunków oraz ksiąg podatkowych przez okres odpowiadający terminowi przedawnienia zobowiązania podatkowego.³² Samo wszczęcie postępowania podatkowego mającego na celu wymiar należnego świadczenia nie przerywa zaś biegu przedawnienia.³³ Na własną szkodę działałby zatem wierzyciel, który opóźniając dochodzenie roszczenia, starałby się sobie stworzyć w ten sposób ułatwienia dowodowe. Takie postępowanie mogłoby wywołać efekt wręcz odwrotny od zamierzonego, zmniejszając szansę wierzyciela na uzyskanie spornego świadczenia. Już w trakcie prowadzonego postępowania mogłoby bowiem nastąpić przedawnienie roszczenia.

Możliwość wykorzystywania trudności dowodowych podatnika na jego niekorzyść, jako uzasadnienie dla stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, budzi również istotne wątpliwości ze względu na treść procesowych zasad: prawdy obiektywnej (prawdy obiektywnej materialnej) oraz zaufania. Jak wiadomo, dyrektywy te mają charakter normatywny, ponieważ ich treść została ujęta w ordynacji podatkowej. Z tego względu obowiązane są kierować się nimi organy prowadzące postępowanie podatkowe. Odstępstwo od tego wymogu stanowi zaś naruszenie prawa procesowego, dające w szczególności podstawy do formułowania środków zaskarżenia w stosunku do rozstrzygnięć dokonanych z naruszeniem zasad postępowania podatkowego.

Spełniając wymóg dążenia do ustalenia prawdy obiektywnej w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, organy podatkowe obowiązane są podejmować wszelkie niezbędne działania w celu

min jego spełnienia przypada na rok następny, wygaśnięcie zobowiązania podatkowego ma miejsce dopiero po sześciu latach od końca roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

- 32 Por. § 23 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798, zm. Dz.U. Nr 102, poz. 860), a także art. 86 § 1 oraz art. 88 § 1 o.p.
- 33 Por. wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2002 r. (III SA 1339/00), „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2, s. 2 oraz wyrok NSA z dnia 14 listopada 2000 r. (III SA 1366/99), Lex nr 46585.

dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy.³⁴ Oznacza to, że niemożność przedstawienia dowodu przez stronę nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku podjęcia czynności procesowych, zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego. Podmiot ten, rozstrzygając w sprawie, nie opiera się więc wyłącznie na dowodach przedstawionych przez stronę, ale zobowiązany jest przyjmować aktywną postawę, dążąc do wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego.³⁵

Ustawowa zasada prawdy obiektywnej wyklucza także ukrywanie przez formalnego wierzyciela podatkowego (organ podatkowy) dowodu w postaci odnalezionego dokumentu lub powstrzymywanie się od wykorzystania innych środków dowodowych, tylko dlatego że nie wniósł o to podatnik, zaś wnioski, jakie można by wyprowadzić z uwzględnieniem tych dowodów, uzasadniałyby racje podmiotu obowiązanego z tytułu podatku, a nie wierzyciela podatkowego. Organ prowadzący postępowanie podatkowe obowiązany jest bowiem uwzględniać w swoim rozstrzygnięciu wszelkie okoliczności sprawy – zarówno korzystne, jak i niekorzystne, odpowiednio – dla strony oraz dla wierzyciela podatkowego.³⁶ Ewentualne, niemożliwe do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego, istniejące pomimo dążenia organu do ustalenia prawdy obiektywnej, nie mogą być przy tym interpretowane na niekorzyść strony.³⁷

Zakaz stronniczego, tendencyjnego prowadzenia postępowania, a także rozstrzygania na niekorzyść strony wszelkich niejasności dotyczących oceny stanu faktycznego stanowi również treść zasady zaufania, ukształtowanej w art. 121 § 1 o.p.³⁸ Przepis ten nakazuje prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. W konsekwencji organ podatkowy obowiązany jest równo traktować interesy zarówno wierzyciela podatkowego, jak i podmiotu obowiązanego z tytułu podatku.³⁹ To zaś, jak się wydaje, wyklucza sy-

34 Art. 122 o.p.

35 Por. wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1998 r. (I SA/Kr 1052/97), Lex nr 33618; por. także wyrok NSA z dnia 8 maja 1998 r. (I SA/Wr 659/96), Lex nr 33842.

36 Por. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r. (I SA/Gd 1237/00), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, poz. 1.

37 Por. wyrok NSA z dnia 27 września 2001 r. (I SA/Gd 1387/99), Lex Polonica.

38 R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 1998, s. 101.

39 Por. wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r. (I SA/Lu 911/99), Lex Polonica.

tuację, w której organ prowadzący postępowanie podatkowe, działając na rzecz finansów publicznych, ukrywa odnaleziony przez siebie dowód potwierdzający racje podatnika. Dowód nieznaný stronie postępowania z powodu „niszczycielskiego” działania czasu, a „odkryty” przez organ podatkowy dążący do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, powinien być więc uwzględniony przy rozstrzygnięciu w sprawie, bez względu na to, na czyją korzyść przemawia.

Z wszystkich tych względów przedawnienie jako środek zapobiegający trudnościom dowodowym wydaje się mieć w prawie podatkowym ograniczone znaczenie.

2.3. Ewolucja zdolności płatniczej podatnika jako sens stosowania instytucji przedawnienia

Innym uzasadnieniem potrzeby stosowania instytucji przedawnienia jest wykorzystywanie jej jako swoistego stabilizatora uniemożliwiającego wzruszenie stanu faktycznego za pomocą spóźnionego poszukiwania ochrony prawnej. W ten sposób przedawnienie zapewnia bezpieczeństwo prawne dłużnika, wyklucza bowiem możliwość skutecznego dochodzenia przez wierzyciela przysługującego mu roszczenia po upływie długiego czasu. Zarazem jednak perspektywa upływu terminu i związana z nią negatywna dla wierzyciela konsekwencja w postaci przedawnienia roszczenia skłania ten podmiot do szybkiej realizacji przysługującego mu prawa.⁴⁰ Tym samym uwidacznia się właśnie stabilizacyjna funkcja przedawnienia – motywując wierzyciela do dochodzenia roszczenia w określonym terminie, daje ono dłużnikowi pewność, że po upływie tego czasu wierzyciel nie będzie w stanie wywierać na nim zaspokojenia. Dochodzi zatem do wspomnianej wcześniej legalizacji stanu faktycznego, gdyż po upływie terminu przedawnienia nie może on być już wzruszany. Jak się wydaje, ta właśnie przesłanka stanowi główny motyw wprowadzenia instytucji przedawnienia do prawa podatkowego.⁴¹

Pod wpływem niebezpieczeństwa upływu terminu przedawnienia podmiot uprawniony z tytułu podatku motywowany jest do spraw-

40 Por. J. Gwiazdomorski, *op. cit.*, s. 5–6.

41 Por. J. Gach, Głosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 czerwca 1983 r. (III ARN 8/83), „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1985, nr 2, s. 77.

nego dochodzenia oraz egzekwowania należności publicznoprawnej.⁴² Wbrew powoływanym wcześniej poglądom akcentującym sprzeczność pomiędzy gwarancją pokoju prawnego jako celem przedawnienia oraz równością wobec prawa prowadzi to jednak do ukształtowania sprawiedliwego obciążenia podatkowego. Wniosek ten jest konsekwencją takiego, a nie innego ujmowania postulatu równego obciążenia podatkowego, będącego jednym z filarów sprawiedliwego opodatkowania.

Jak wiadomo, współcześnie równość wobec prawa nie jest rozumiana formalnie. Jej przejawem nie jest więc identyczne obciążenie daniną publiczną każdego podatnika. Sprawiedliwość opodatkowania wyraża się natomiast koniecznością dostosowania wysokości należności podatkowej oraz zasad jej zapłaty do zdolności płatniczej podmiotu obowiązanego z tytułu podatku. Dzieje się tak, ponieważ równo powinny być traktowane osoby znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej lub prawnej.⁴³ Sprawiedliwe obciążenie podatkowe istnieje zatem wówczas, gdy uwzględnia, również w aspekcie czasu, możliwości płatnicze podatnika. Wyraża się to w szczególności dążeniem do ukształtowania terminu płatności podatku w sposób dogodny dla dłużnika podatkowego, tak aby data spełnienia świadczenia podatkowego pozostawała w czasowym związku z momentem, w którym miał miejsce przyrost wartości będący przedmiotem opodatkowania. Przyjmuje się bowiem, że w tym punkcie czasu podatnik legitymuje się zdolnością płatniczą, a dzięki bliskości ustawowego terminu zapłaty podatku nie musi jej utrzymywać w długim odcinku czasu.

W tym kontekście brak terminu przedawnienia oznaczałby konieczność utrzymywania przez podmiot obowiązany z tytułu podatku swojej zdolności do zapłaty daniny publicznej w praktycznie nieograniczonej przestrzeni czasu. W każdej chwili organ podatkowy mógłby bowiem dokonać ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub – określając jego wysokość – dokonać prawidłowego wymiaru należności podatkowej. Oznaczałoby to, że podatnik tkwiłby w wiecznej niepewności co do powinności zapłaty podatku oraz co do wysokości ciężającej na nim daniny.

42 M. Binder, *op. cit.*, s. 12–13; por. także A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 112 oraz F. Koschnick, *op. cit.*, s. 8–9.

43 A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 122.

Tego rodzaju niebezpieczeństwo ma szczególnie istotne znaczenie ze względu na częstą nieprecyzyjność regulacji wynikającej z poszczególnych ustaw podatkowych. Stwarza ona organom podatkowym szerokie pole do dokonywania różnego rodzaju interpretacji, nie zawsze zgodnych z rozumieniem tych samych przepisów przez podmiot obowiązany z tytułu podatku. Nie jest zaś obojętne, kiedy następuje uiszczenie należności podatkowej. Zdolność płatnicza podatnika ewoluuje bowiem w czasie i to, co w jednym okresie rozliczeniowym nie powodowałoby trudności z zapłatą, w innym, późniejszym przedziale czasu, gdy kondycja finansowa dłużnika doznała osłabienia, może wiązać się z istotnymi problemami.⁴⁴

Ryzyko takie jest tym większe, gdy na podatniku ciążyą powinności podatkowe ukształtowane w oparciu o podatkowy stan faktyczny o charakterze powtarzalnym lub ciągłym. W takim bowiem przypadku, w sytuacji gdy organ podatkowy, zakwestionowawszy rozliczenie podatnika dotyczące jednego lub kilku okresów rozliczeniowych z przeszłości, wydaje decyzję podatkową, dochodzi do kumulacji w jednej przestrzeni czasu powinności zapłat dwóch lub więcej podatków – danin związanych z poprzednimi przestrzzeniami realizacji podatkowego stanu faktycznego oraz bieżącej należności podatkowej.⁴⁵ Wszystkie te świadczenia podatnik obowiązany byłby spełnić ze środków finansowych, którymi dysponuje w momencie zapłaty i które są rezultatem osiągnięcia ostatniego przysporzenia majątkowego podlegającego opodatkowaniu. Poprzednie przyrosty wartości uległy bowiem konsumpcji, jako że podatnik tkwił w – jak się okazuje – błędnym przekonaniu, iż żadna powinność podatkowa na nim nie ciąży.

Jak się wydaje, motywując wierzyciela podatkowego do szybkiego działania, tego właśnie skutku ustawodawca chce uniknąć i w tym celu kształtuje instytucję przedawnienia. Pokój prawny zapewniany podatnikowi wraz z zakończeniem określonego odcinka czasu jest więc gwarancją, że po upływie terminu przedawnienia zdolność płatnicza dłużnika podatkowego nie dozna już uszczerbku. Zdarzenie z przeszło-

44 Oczywiście, nie sposób również wykluczyć, że wraz z upływem czasu zdolność płatnicza podatnika dozna wzmocnienia. Tego rodzaju zmiana, w przeciwieństwie do obniżenia się możliwości płatniczych podmiotu obowiązane z tytułu podatku, nie wiąże się jednak dla podatnika z żadnym niebezpieczeństwem.

45 M. Binder, *op. cit.*, s. 10.

ści, tzn. powstała wówczas powinność podatkowa, nie będzie bowiem przenoszone w terażniejszość, gdyż ustanie konieczność jej spełniania z bieżących zasobów finansowych podatnika. Z tego właśnie względu nie sposób podzielić poglądu o prymacie zasady prawnego (bezpieczeństwa prawnego) nad wymogiem sprawiedliwego (równego) obciążenia podatkowego jako prawnym fundamentie stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. Przyczyn stabilizującego oddziaływania przedawnienia należałoby natomiast upatrywać w konieczności dostosowania wymogu zapłaty podatku do ewoluującej w czasie zdolności płatniczej podatnika.

To właśnie stanowi gwarancję zachowania istotnego dla podatnika pokoju prawnego. Bezpieczeństwo prawne tego podmiotu nie opiera się bowiem na jego ochronie przed trudnościami dowodowymi, ale – poprzez motywowanie organów podatkowych do szybkiego wymiaru i egzekucji należności podatkowej – na tworzeniu pewności, iż po upływie dłuższego czasu podatnik nie może być już wzywany do zapłaty podatku. Tym samym powinność uiszczenia należności podatkowej nie odrywa się czasowo od stanu faktycznego, którego realizacja doprowadziła do jej powstania. Podatek utrzymuje zaś przymiot instrumentu zapewniającego neutralne uczestnictwo państwa lub innego uprawnionego podmiotu publicznego w korzyściach gospodarczych osiągniętych przez podatnika. Ma to również istotne znaczenie dla finansów publicznych, ponieważ malejąca z upływem czasu zdolność płatnicza podatnika osłabia szanse na uzyskanie świadczenia podatkowego przez uprawniony do tego podmiot.⁴⁶ W tym też kontekście – w odniesieniu do prawa podatkowego i formułowanych przez nie obowiązków podatnika – należy podzielić poglądy uznające przedawnienie za niezbędną instytucję regulującą, porządkującą oraz wpływającą na stabilność porządku prawnego.⁴⁷

46 Por. A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 112–113.

47 M. Binder, *op. cit.*, s. 6; por. także H. Oetker, *Die Verjährung. Strukturen eines allgemeinen Rechtsinstituts*, Baden–Baden 1994, s. 14.

3. Dyskusyjne elementy przedawnienia w ustawodawstwie oraz w orzecznictwie podatkowym

3.1. Kontrowersyjne konstrukcje normatywne

Ukształtowanie przedawnienia wymiaru podatku oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego, a także rozumienie tych instytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych sprawiają, iż powstają istotne wątpliwości co do tego, czy w aktualnym ustawodawstwie oraz w praktyce stosowania ordynacji podatkowej konstrukcja prawna przedawnienia powinności podatnika spełnia swój cel. Analiza obowiązujących rozwiązań prawnych i postrzeganie dawności w rozstrzygnięciach sądowych sprawiają bowiem, że przedawnienie jako instrument kształtowania sprawiedliwego obciążenia podatkowego nie ma priorytetowego znaczenia. Zarówno ustawodawca, jak i sądy administracyjne chronią natomiast wierzyciela podatkowego przed „zgubnym” oddziaływaniem tej konstrukcji prawnej na finanse publiczne.

Na efektywność przedawnienia wpływają niewątpliwie różnego rodzaju okoliczności powodujące zawieszenie oraz przerwanie jego biegu. Jak się wydaje, ze względu na podstawowy cel stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, tzn. z uwagi na potrzebę zabezpieczenia pokoju prawnego w relacjach zachodzących pomiędzy podmiotem obowiązany z tytułu podatku oraz wierzycielem podatkowym, warunki te powinny być kształtowane przez ustawodawcę bardzo ogólnie. Zasadą winna być więc sytuacja, w której zarówno dla dobra podatnika, jak i podmiotu uprawnionego z tytułu podatku uprawnienie do konkretyzacji obowiązku podatkowego oraz istniejące zobowiązanie podatkowe wygasają z upływem terminu wskazanego w ordynacji podatkowej. Tylko wyjątkowo dopuścić natomiast należy przypadki, w których organ podatkowy, poprzez swoje działania powodujące zawieszenie albo przerwanie biegu terminu przedawnienia doprowadza do wydłużenia tego okresu poza granice wyznaczone w ordynacji podatkowej. Skrajny, a co za tym idzie – trudny do zaakceptowania pogląd

w tym względzie prezentuje G. Schuwardt, stwierdzając, że z uwagi na konieczność zachowania bezpieczeństwa prawnego w ogóle należałoby zrezygnować z tworzenia katalogu zachowań skutkujących przerwaniem biegu terminu przedawnienia.⁴⁸

Nie ma wątpliwości co do tego, że szereg rozwiązań prawnych obowiązujących w tym zakresie ma swoje uzasadnienie. W szczególności trudno kwestionować przepis, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest następstwem odroczenia terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej, a także rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej.⁴⁹ Skoro bowiem świadomość przedawnienia zobowiązania podatkowego ma motywować do sprawnego dochodzenia oraz egzekwowania należności publicznoprawnej, a upływ jego terminu skutkuje wygaśnięciem skonkretyzowanej powinności podatkowej, to zrozumiałe jest to, iż termin przedawnienia nie może biec podczas odroczenia czy rozłożenia na raty. W tym czasie organ podatkowy nie może bowiem dochodzić należnego lub zaległego zobowiązania podatkowego.

Nie sposób natomiast zrozumieć jawnego preferowania przez ustawodawcę interesu finansów publicznych, dającego się zauważyć w innych przepisach ordynacji podatkowej. Po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11)⁵⁰ jasne stało się to, że organy podatkowe nie mogą nadużywać prawa, wykorzystując – bez wiedzy podatnika – okoliczność wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego) jako przyczynę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.⁵¹ Częstym – choć sprzecznym z ustawowymi zasadami prowadzenia postępowania podatkowego – zabiegiem organów podatkowych jest bowiem podejmowanie postępowania karnego skarbowego tylko po to, aby zniweczyć upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy niebezpiecznie dla wierzyciela podatkowego zbliża się on do końca. Przed wyda-

48 G. Schuwardt, *Rechtssicherheit und Verjährung im Steuerrecht*, „Der Betriebs – Berater” 1962, nr 35/36, s. 1432.

49 Art. 70 § 2 pkt 1 o.p.

50 Dz.U. z 2012 r. poz. 848.

51 Por. art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

niem wspomnianego orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny organ podatkowy oraz – jednocześnie – organ ścigania w postępowaniu karnym skarbowym wszczynał procedurę karną przez wzgląd na podejrzenie popełnienia czynu zabronionego związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. O podjęciu postępowania prowadzonego na podstawie kodeksu karnego skarbowego oraz – w konsekwencji – o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podmiotu obowiązany z tytułu podatku dowiadywał się zaś dopiero wtedy, gdy zaskoczony prowadzeniem postępowania podatkowego podnosił on zarzut przedawnienia, a co za tym idzie, wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego uniemożliwia zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez wiedzy podatnika w związku z wszczęciem postępowania w sprawie karnej skarbowej. Należy jednak zauważyć, że rozstrzygnięcie to nie usuwa zasadniczego problemu, jakim jest nadużywanie prawa przez organy podatkowe wykorzystujące art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jako „klucz” do opóźnienia momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Współcześnie nic nie stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby podmioty te odsuwały w czasie moment wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wszczynając postępowanie karne skarbowe i sumiennie informując o tym dłużnika podatkowego. Analizując wspomniany art. 70 § 6 pkt 1 o.p., trudno zaś wytłumaczyć taką, a nie inną jego treść czymkolwiek innym niż motywującą ustawodawcę chęcią utrudnienia wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek upływu czasu.

Dzieje się tak, ponieważ – jak się wydaje – przez wzgląd na ekonomikę postępowania karnego skarbowego jego podejmowanie ma sens już po ostatecznym, ewentualnie poddanym również kontroli sądowej, określeniu wysokości zobowiązania podatkowego. Dopiero wtedy, ponad wszelką wątpliwość wiadomo, że doszło do naruszenia przepisów prawa podatkowego uzasadniającego zastosowanie sankcji karnej. W tym kontekście wszczynanie postępowania karnego w trakcie toczącego się postępowania podatkowego nie może być więc traktowane jako nic innego niż wykorzystywanie przez organy podatkowe stworzonej im przez ustawodawcę szansy na zniweczenie zbliżającego się przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Rozwiązaniem normatywnym wywołującym zasadnicze wątpliwości przez wzgląd na sens przedawnienia w prawie podatkowym jest również dyrektywa wynikająca z art. 70 § 4 o.p. W aktualnym brzmieniu tego przepisu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po tym zdarzeniu przedawnienie biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Trudno o entuzjazm dla tej konstrukcji prawnej, zwłaszcza jeżeli zestawia się ją z poprzednią treścią tego samego art. 70 § 4 o.p., obowiązującą do dnia 31 sierpnia 2005 r., uzupełnioną o nieistniejący już art. 70 § 5 o.p., skreślony z dniem 1 września 2005 r.⁵² O ile bowiem we wcześniejszym stanie prawnym do przerwania biegu terminu przedawnienia prowadziło tylko pierwsze wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz zastosowanie w jego trakcie środka egzekucyjnego, o tyle obecnie nie ma już tego ograniczenia. Organy podatkowe zyskały zatem pełną swobodę w niweczeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nietrudno więc wyobrazić sobie sytuację, w której tuż przed każdorazowym zakończeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stosuje się środek egzekucyjny, tak aby wykluczyć wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek upływu czasu.

Jak się wydaje, rozwiązanie to godzi w istotę konstrukcji prawnej przedawnienia. Skoro bez żadnego ograniczenia, podejmując środek egzekucyjny, można doprowadzić do przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, fikcją staje się istnienie instytucji przedawnienia jako gwarancji zachowania pokoju prawnego w relacjach zachodzących pomiędzy podmiotem uprawnionym oraz podmiotem obowiązany z tytułu podatku.⁵³ W obecnym stanie prawnym organ podatkowy z łatwością może bowiem doprowadzić do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe nie przedawni się nigdy. Podatnik, bez względu na swoją aktualną zdolność płatniczą, zmuszony zaś bę-

52 Art. 1 pkt 34 lit. b) i c) ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

53 Jak trafnie zauważa M. Binder, niczym nieograniczona możliwość podejmowania przez organy podatkowe działań skutkujących przerwaniem biegu terminu przedawnienia sprawia, że nieco iluzoryczna staje się ochronna funkcja przedawnienia. Por. M. Binder, *op. cit.*, s. 48.

dzie ponosić ciężar podatku w praktycznie nieograniczonej przestrzeni czasu.⁵⁴

Podobny problem pojawia się w związku z kwestią wykonalności nieostatecznych decyzji podatkowych i bliskości upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jako przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności podlegającej zaskarżeniu decyzji organu podatkowego pierwszej instancji. Jak wynika z art. 239a o.p., decyzje nieostateczne, w których nałożono na stronę powinność podlegającą wykonaniu w trybie przepisów egzekucyjnych, nie podlegają wykonaniu, chyba że nadano im rygor natychmiastowej wykonalności. Jedną z okoliczności uzasadniających opatrzenie nieostatecznego rozstrzygnięcia podatkowego taką klauzulą jest zaś to, że okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.⁵⁵

Także to rozwiązanie prawne jest przykładem niczym niekamufowanym preferowania interesów wierzyciela podatkowego. W jego konsekwencji organ reprezentujący wierzyciela podatkowego (formalny wierzyciel podatkowy) bez większego trudu może doprowadzić do tego, że nigdy nie przedawni się skonkretyzowana, ale jeszcze nieostatecznie określona powinność podatkowa. W sytuacji nadawania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności ustawodawca wymaga bowiem od organu podatkowego uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.⁵⁶ Jednocześnie jednak wniesienie zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności nie wstrzymuje wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej.⁵⁷ Wszystko to oznacza, iż sam fakt pozostawania do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (a zatem – do wygaśnięcia tej skonkretyzowanej powinności podatkowej) mniej niż 3 miesiące w praktyce uzasadnia egzekwowanie decy-

54 Z tych samych względów nie sposób zaakceptować rozwiązania prawnego wynikającego z art. 70 § 8 o.p. Także bowiem ustanowienie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w postaci hipoteki lub zastawu skarbowego powoduje, że w ten sposób zabezpieczona skonkretyzowana powinność podatkowa nie przedawni się nigdy. Po upływie okresu równego terminowi przedawnienia zobowiązania podatkowego zapłaty podatku można jednak dochodzić jedynie z przedmiotu zabezpieczenia.

55 Art. 239b § 1 pkt 4 o.p.

56 Art. 239b § 2 o.p.

57 Art. 239b § 4 o.p.

zji podatkowej, od której podmiot obowiązany z tytułu podatku może się jeszcze odwoływać. Protest dłużnika podatkowego wyrażający się wniesieniem przez niego zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności niczego zaś w tym względzie nie zmienia, bo nie wstrzymuje wykonania decyzji nieostatecznej.

3.2. Opaczne postrzeganie przedawnienia w orzecznictwie sądowym

Poza przypadkami, w których ustawodawca formułuje rozwiązania prawne utrudniające przedawnienie powinności podatnika, również w orzecznictwie sądów administracyjnych daje się zauważyć postrzeganie instytucji przedawnienia w sposób trudny do zaakceptowania. Zdarza się bowiem, że w rozstrzygnięciach dotyczących zagadnień z zakresu szczególnego (szczegółowego) prawa podatkowego nie jest dostrzegany problem umarzającego oddziaływania czasu, nie tylko wyłączającego dochodzenie zapłaty podatku, ale i uniemożliwiającego konkretyzację powinności podatkowej.

Przykładem takiego pominięcia skutków przedawnienia przy orzekaniu w przedmiocie szczególnego prawa podatkowego jest wyrok NSA z dnia 26 września 2011 r.⁵⁸ W rozstrzygnięciu tym sąd administracyjny II instancji uznał, że upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wyklucza wydania decyzji w przedmiocie opodatkowania dochodu ze źródła nieujawnionego. Powinność podatkowa powstała w związku z opodatkowaniem dochodu nieujawnionego kreowana jest bowiem przez stan faktyczny odrębny w stosunku do podatkowego stanu faktycznego, którego urzeczywistnienie przez podatnika powoduje powstanie „normalnego” zobowiązania podatkowego kształtowanego w oparciu o progresywną skalę podatkową.

Takie rozumowanie budzi istotne wątpliwości przede wszystkim dlatego, że przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzyskanie dochodu. Zarówno więc w przypadku opodatkowania dochodu na „normalnych” zasadach (w oparciu o progresywną skalę podatkową), jak i w sytuacji, gdy wymiar podatku dokonywany jest przy zastosowaniu stałej, 75% stawki podatkowej,

58 II FSK 513/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 47.

wymiar podatku dokonywany jest w istocie w nawiązaniu do tego samego przyrostu wartości uzyskanego przez podatnika – dochodu osiągniętego przez podmiot obowiązany z tytułu podatku. Dzieje się tak, ponieważ w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, obok uzyskania dochodu, ustawodawca nie wskazał „alternatywnego” przedmiotu opodatkowania w postaci ujawnienia przez organ podatkowy lub przez organ kontroli skarbowej wcześniej niezadeklarowanego przez dłużnika podatkowego. W konsekwencji termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ograniczający możliwość dokonania wymiaru, poboru, a także dobrowolnej zapłaty podatku wcześniej wykazanego w błędnej wysokości uniemożliwia również wydanie decyzji w przedmiocie opodatkowania dochodu ze źródła nieujawnionego.⁵⁹

Pomijając zaś przedstawiony argument oparty na rozumieniu pojęcia dochodu i na konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, warto wskazać iż traktowanie ujawnienia dochodu wcześniej nieujawnionego jako nowego impulsu do wymiaru podatku, nieskrępowanego terminem przedawnienia wskazanym w art. 70 o.p. prowadzi do logicznego wniosku, że w odniesieniu do należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych przedawnienie nie następuje nigdy. Nawet bowiem, gdy upłynie pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, aprobując argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego, należałoby przyjąć, iż organ podatkowy (albo organ kontroli skarbowej) władny jest ustalić skonkretyzowaną powinność podatkową od dochodu nieujawnionego. W tej sytuacji każdy podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych trwałby w wiecznej niepewności co do rzetelności swojego rozliczenia podatkowego, a stan „pokoju prawnego” będący rezultatem przedawnienia nie zostawałby osiągnięty w ogóle.

Podobny problem postrzegania instytucji przedawnienia daje się zauważyć na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z jej art. 6 ust. 1 obowiązek podatkowy powstaje w datach wskazanych w tym przepisie – przykładowo: w przypadku nabycia w drodze

59 Więcej na ten temat – por. A. Nita, Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2011 r. (II FSK 513/10), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 33–37.

dziedziczenia jest to chwila przyjęcia spadku,⁶⁰ w sytuacji zaś darowizny dokonanej bez zachowania wymaganej formy aktu notarialnego – powstanie nieskonkretyzowanej powinności podatkowej następuje w momencie spełnienia przyrzeczonego świadczenia.⁶¹ Od końca roku, w którym miały miejsce te zdarzenia, biegnie więc okres skutkujący utratą przez organ podatkowy prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.⁶²

Niejako poza tą regulacją prawną usytuowano natomiast art. 6 ust. 4 ustawy. Wynika z niego, iż w przypadku, gdy nabycie objęte zakresem przedmiotowym podatku od spadków i darowizn nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie. Jeżeli zaś dokumentem tym jest orzeczenie sądu, nieskonkretyzowana powinność podatkowa kształtuje się z chwilą uprawomocnienia się tego orzeczenia. Odrębna regulacja dotyczy innego nabycia niezgłoszonego do opodatkowania. W odniesieniu do tego przedmiotu opodatkowania obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przed organem podatkowym lub przed organem kontroli skarbowej na okoliczność uzyskania świadczenia będącego przedmiotem opodatkowania w podatku od spadków i darowizn.⁶³

Niezgłoszenie do opodatkowania przysporzenia majątkowego, objętego przepisami ustawy o podatku od spadków i darowizn, a następnie zaistnienie okoliczności wskazanej w art. 6 ust. 4 ustawy niewątpliwie oznacza przerwanie biegu terminu przedawnienia rozpoczętego z upływem roku, w którym miało miejsce „pierwotne” powstanie obowiązku podatkowego. Z chwilą powołania się na fakt otrzymania nicodpłatnego świadczenia, czy w momencie uprawomocnienia się orzeczenia sądu, w szczególności postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku organ podatkowy zyskuje bowiem nowy impuls do wydania ustalającej decyzji podatkowej. Okres, po upływie którego następuje utrata tego uprawnienia, nie biegnie więc już od końca roku, w którym miało miej-

60 Art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

61 Art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.

62 Por. art. 68 § 1 i 2 o.p.

63 Art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d.

sce zdarzenie wskazane w art. 6 ust. 1, ale rozpoczyna się z upływem roku, w którym wystąpiła okoliczność wskazana w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Problem powstaje natomiast wówczas, gdy zdarzenie określone w art. 6 ust. 4 ustawy ma miejsce już po upływie terminu przedawnienia prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego liczonego od końca roku, w którym miało miejsce „pierwotne” powstanie obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.s.d.⁶⁴ Sądy administracyjne przyjmują, że w takiej sytuacji organ podatkowy nie jest skrzepowany upływem terminu przedawnienia wymiaru podatku, liczonym od końca roku kalendarzowego, w którym miało miejsce zdarzenie określone w art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Powołanie się na przysporzenie majątkowe we właściwym czasie niezgłoszone do opodatkowania daje więc możliwość ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego nawet wtedy, gdy upłynął już okres przedawnienia wskazany w art. 68 o.p.⁶⁵ To samo dotyczy sytuacji, w której obowiązek podatkowy powstał na skutek dziedziczenia, którego jednak podatnik nie zgłosił do opodatkowania i – w konsekwencji – zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., obowiązek podatkowy powstał „ponownie” – na skutek uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku.⁶⁶

Słusznie przyjmuje się, iż na skutek przedawnienia wymiaru podatku nie dochodzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. Okoliczność ta skutkuje natomiast niemożnością przekształcenia ogólnego obowiązku podatkowego w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe. Pomimo upływu terminu przedawnienia wskazanego w art. 68 § 1 – 4 o.p. obowiązek podatkowy istnieje więc nadal, tyle że nie może się przerodzić w zobowiązanie podatkowe.⁶⁷ Organ podatkowy utracił bowiem kompetencję do ustalenia (ukształtowania) wysokości tej skonkretyzowanej powinności podatkowej.⁶⁸ Z tych względów zaistnienie

64 W szczególności chodzi o sytuację w której już po upływie terminu przedawnienia wymiaru podatku podatnik powołuje się przed organem podatkowym lub przed organem kontroli skarbowej na nabycie opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn, wcześniej niezgłoszone do opodatkowania.

65 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2012 r. (I SA/Łd 1316/12), Lex nr 1301338; por także wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2010 r. (III SA/Wa 92/10), Lex nr 675023 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 marca 2010 r. (III SA/Po 594/09), Lex nr 576291.

66 Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011 r. (I SA/Gd 1083/10), Lex nr 747797.

67 Por. P. Smoleń, M. Szustek–Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz–Lublin 2002, s. 50–51.

68 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012 r. (I SA/Łd 246/12), Lex nr 1166436.

okoliczności wskazanych w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn sprawia, że organy podatkowe „odzyskują” możliwość dokonania wymiaru podatku. Umożliwia to ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego pomimo upływu terminu przedawnienia ograniczającego to uprawnienie organu podatkowego.

Trudno być entuzjastą tego rozwiązania. Oznacza ono bowiem, że każde powołanie się przez podatnika na fakt otrzymania świadczenia niezgłoszonego wcześniej do opodatkowania, czy też zaistnienie innej okoliczności wskazanej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn, niezależnie od okresu, jaki upłynął od powstania obowiązku podatkowego uprawnia organ podatkowy do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego. Tym samym ta skonkretyzowana powinność podatkowa całkowicie odrywa się w aspekcie czasu od podatkowego stanu faktycznego będącego źródłem jej powstania. Podatnik, otrzymawszy konstytucyjną decyzję podatkową, obowiązany jest zaś spełnić ustalone w niej zobowiązania, pomimo że niejednokrotnie, po wielu latach jakie upłynęły od nabycia podlegającego opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, nie legitymuje się już zdolnością płatniczą umożliwiającą zapłatę. Realizacja tej powinności następuje więc z innych, później uzyskanych zasobów finansowych podmiotu obowiązanego z tytułu podatku, w szczególności z jego aktualnego dochodu. Oznacza to, że podatek przestaje być neutralnym uczestnikiem procesów gospodarczych, w których uczestniczy podatnik.

Z tych względów, rozumiejąc niewdzięczną rolę sądów administracyjnych, które w swoich orzeczeniach muszą uwzględniać zarówno treść art. 68 o.p. kształtującego instytucję przedawnienia wymiaru podatku, jak i trudny do pogodzenia z nim art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stanowiący mechanizm przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania,⁶⁹ należałoby postulować przyznawanie prymatu konstrukcji prawnej przedawnienia. Ta przyczynia się bowiem do budowy pokoju prawnego w relacjach pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Dlatego godne rozważenia wydaje się być traktowanie upływu terminu przedawnienia wymiaru podatku jako nieprzekraczalnej granicy czaso-

69 S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010, s. 229.

wej uniemożliwiającej konkretyzację powinności podatkowej również w przypadkach wskazanych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Przedawnienie uprawnień wierzyciela podatkowego jako czynnik stabilizujący porządek prawny w dziedzinie zobowiązań podatkowych wywołuje również kontrowersje w związku z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Dzieje się tak w sytuacji, gdy podczas orzekania przez organ podatkowy pierwszej instancji termin przedawnienia jeszcze nie upłynął. Do przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej (przedawnienia wymiaru podatku) doszło natomiast w trakcie postępowania odwoławczego.

Jak się wydaje, współcześnie nie budzą już wątpliwości skutki przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nastąpiło w toku instancji. Zgodnie bowiem z art. 208 ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym mu ustawą o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, obowiązującym od dnia 1 września

2005 r.,⁷⁰ umorzeniu podlega postępowanie, które z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. W szczególności zaś przyczyną takiego zakończenia postępowania jest upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Oznacza to, iż nie ma żadnych podstaw do prowadzenia postępowania podatkowego i do orzekania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy drugiej instancji w sytuacji, gdy upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpił już po wydaniu decyzji podatkowej przez organ pierwszej instancji. W przedstawionym stanie faktycznym organ odwoławczy powinien więc uchylić zaskarżoną decyzję oraz umorzyć postępowanie w sprawie. Decyzja organu pierwszej instancji nie może bowiem zyskać waloru ostateczności na skutek upływu terminu przedawnienia – gdyby organ drugiej instancji tylko umarzał postępowanie, ostatecznym rozstrzygnięciem stawałaby się decyzja organu pierwszej instancji, a postępowanie podatkowe – wbrew art. 127 o.p. – byłoby jednoinstancyjne.

Inaczej niż w odniesieniu do przedawnienia zobowiązania podatkowego, jasności co do umarzających następstw upływu terminu prze-

70 Por. art. 1 pkt 78 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

dawnienia nie ma natomiast w przypadku, gdy w toku instancji kończy swój bieg termin przedawnienia wymiaru podatku. Co więcej, w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalił się pogląd, iż po upływie terminu przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej wydanie ponownej decyzji przez organ odwoławczy jest dopuszczalne, aczkolwiek wyłącznie w takim zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe i podstawa opodatkowania zostały ukształtowane w decyzji organu pierwszej instancji.⁷¹ Dzieje się tak, ponieważ po upływie terminu przedawnienia wymiaru rola organu odwoławczego sprowadza się do kontroli prawidłowości dokonania ustalenia, i w razie stwierdzenia, że ustalenie to jest wadliwe, do dokonania niezbędnej korekty w granicach wyznaczonych kwotą zobowiązania podatkowego ustaloną w decyzji organu pierwszej instancji. Zgodnie z tym rozumowaniem organ odwoławczy może zatem korygować istniejące zobowiązanie podatkowe na korzyść strony wnoszącej odwołanie, gdyż w ten sposób nie dochodzi do powstania skonkretyzowanej powinności podatkowej, a jedynie do prawidłowego ustalenia jej wysokości.

Trudno zgodzić się z tym postrzeganiem przedawnienia zaistniałego w toku instancji i sprowadzaniem go wyłącznie do ochrony podatnika przed podwyższeniem wysokości zobowiązania podatkowego podczas postępowania odwoławczego. Jak się wydaje, teza ta pozostaje w sprzeczności zarówno z zasadami podatkowego postępowania odwoławczego, jak i z istotą przedawnienia w prawie podatkowym. Sprzeciw wobec takiego rozumienia przedawnienia należy zaś podtrzymać pomimo że i w doktrynie prawa podatkowego panuje pogląd zgodny z zapatrywaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Cechą dwuinstancyjności postępowania – tak administracyjnego, jak podatkowego – jest dwukrotne rozstrzygnięcie tej samej sprawy przez dwa różne organy.⁷² Oznacza to, że strona, wnosząc odwołanie, domaga się nie tylko kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale oczekuje przede wszystkim merytorycznego załatwienia danej sprawy po raz

71 Por. wyrok NSA z dnia 19 października 2010 r. (II FSK 1169/10), Lex nr 745532; por. także wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2006 r. (II FSK 172/06), Lex nr 926864.

72 Por. wyrok NSA z dnia 22 marca 1996 r. (SA/Wr 1996/95), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1997, nr 1, poz. 35.

drugi.⁷³ Zatem punktem odniesienia dla ustaleń organu podatkowego drugiej instancji nie jest wyłącznie decyzja podatkowa wydana i doręczona przez organ pierwszej instancji, ale przede wszystkim urzeczywistniony przez podatnika podatkowy stan faktyczny oraz – w przypadku ustalania wysokości zobowiązania podatkowego – powstały z mocy prawa obowiązek podatkowy wymagający konkretyzacji. Organ podatkowy drugiej instancji powtórnie, od samego początku rozpatruje więc tę samą sprawę administracyjną (podatkową), która była już rozpatrywana przez organ podatkowy pierwszej instancji.⁷⁴ W konsekwencji organ odwoławczy wydając własną decyzję, obowiązany jest ponownie zastosować normy prawa materialnego.⁷⁵ Do takich zalicza się zaś nie tylko wzory powinnoego postępowania wynikające z poszczególnych ustaw podatkowych, ale również normy określające termin przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej. Warto przy tym zauważyć, że decyzja organu odwoławczego uwzględnia w takim przypadku stan faktyczny i prawny istniejący w dacie jej wydania.⁷⁶

Skoro w chwili podejmowania decyzji przez organ podatkowy drugiej instancji przedawnienie już nastąpiło, oczywiste jest, że organ ten nie może rozstrzygać sprawy. Nie sposób bowiem orzekać co do roszczenia albo w ramach uprawnienia, które nie istnieje, gdyż wygasło na skutek upływu czasu.⁷⁷ Planowana treść tego rozstrzygnięcia nie ma w tej sytuacji znaczenia. Ponieważ na skutek przedawnienia organ podatkowy traci prawo do wymiaru podatku,⁷⁸ niemożliwe staje się również obniżenie jego wysokości w stosunku do wartości wskazanej

73 Por. A. Kabat, [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 793 oraz H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 917. Por. także wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r. (SA/Sz 2273/03), „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2005, nr 4, s. 30.

74 Por. J. Zimmermann, Problem „beneficium novorum” w postępowaniu administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1987, nr 5, s. 65.

75 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 249. Por. także R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 213–214 oraz B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2002, s. 578.

76 J. Zimmermann, *op. cit.*, s. 250; por. także B. Adamiak, J. Borkowski, *op. cit.*, s. 578.

77 W świetle przepisów ordynacji podatkowej wydanie i doręczenie decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji nie zawiesza i nie przerywa terminu przedawnienia ani obowiązku, ani zobowiązania podatkowego. Por. także wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2004 r. (III SA 3109/01), „Monitor Podatkowy” 2004, nr 12, s. 48.

78 J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 54.

w decyzji organu pierwszej instancji. Przedawnienie nie chroni bowiem podatnika przed zmianą wysokości zobowiązania podatkowego na jego niekorzyść, stabilizuje natomiast stan prawny, gwarantując, że z czasem niemożliwy staje się jakikolwiek wymiar zobowiązania podatkowego.⁷⁹

W tej sytuacji, przyjmując dopuszczalność ograniczonego, reformatorskiego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy drugiej instancji, można doprowadzić do fikcji instytucję przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej. Formą swoistej obrony przed utratą przez organ podatkowy pierwszej instancji uprawnienia do dokonania konkretyzacji powinności podatkowej może być bowiem wydanie i doręczenie nawet błędnej decyzji podatkowej ukształtowanej z naruszeniem normatywnych zasad postępowania podatkowego tylko po to, aby zapobiec umarzającemu efektowi przedawnienia. Ewentualna korekta tego rozstrzygnięcia – oczywiście na korzyść podatnika i przez to nieskrępowana terminem przedawnienia wskazanym w art. 68 o.p. – następowałaby natomiast w następstwie odwołania wniesionego przez stronę postępowania. Znaczącą mentalność polskich organów podatkowych i ich stosunek do procesowych zasad wymiaru podatku, bez trudu można sobie wyobrazić taką sytuację.

Nieznajdujące potwierdzenia w ustawodawstwie oraz w poglądach doktryny postępowania administracyjnego rozumienie odwołania od decyzji podatkowej wyłącznie jako środka kontroli już ustalonego zobowiązania podatkowego prowadzi więc do tego, że przedawnienie wymiaru nie pełni swojej roli. Świadomość, że jego termin zbliża się do końca, nie musi bowiem motywować do sprawnego wymiaru podatku, tak aby ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego przez organ pierwszej instancji oraz przez organ drugiej instancji następowało we właściwym czasie. Prosty środek zaradczy na umarzające oddziaływanie czasu na uprawnienia wymiarowe organu podatkowego staje się natomiast wydanie jakiegokolwiek decyzji podatkowej, byle kształtującej na tyle wysoką kwotę zobowiązania podatkowego, że

79 Traktowanie przedawnienia jako sposobu ochrony przed zmianą decyzji podatkowej jedynie na niekorzyść podatnika nie znajduje zresztą uzasadnienia w świetle art. 234 o.p. W przepisie tym ukształtowano generalny zakaz *reformatio in peius*. Co do zasady, organ podatkowy drugiej instancji w ogóle nie może więc wydać decyzji na niekorzyść strony wnoszącej odwołanie. Skoro zaś tak, to brak jest racjonalnych podstaw dla przyjmowania, że przed modyfikacją decyzji podatkowej na niekorzyść podatnika chroni instytucja przedawnienia.

w następstwie wniesionego odwołania – już po upływie terminu przedawnienia wymiaru – organ podatkowy będzie ją mógł obniżyć.

Trudno to zaaprobować, mając na względzie istotę i cele przedawnienia, a także brzmienie ordynacji podatkowej. Dlatego, wbrew orzecznictwu Naczelnego Sadu Administracyjnego, zasadne wydaje się uchylanie przez organ odwoławczy zaskarżonej decyzji i umarzanie postępowania również w takim przypadku, gdy w toku instancji nastąpiło przedawnienie wymiaru podatku. Wszystkie omówione wcześniej przykłady wskazują zaś na to, że zarówno normatywny kształt przedawnienia, jak i rozumienie tej instytucji w orzecznictwie sądowym nie zawsze pozostaje w zgodności z zaprezentowanymi na wstępie tego artykułu motywami stosowania tej instytucji w prawie podatkowym.