

Paweł Majka

**PRZEDAWNIENIE PODATKOWOPRAWNE A ZAPŁATA
PODATKU – WPLYW WYGAŚNIĘCIA ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO NA ZAKOŃCZENIE POSTĘPOWANIA
PODATKOWEGO**

1. Wstęp

Przedmiotem norm prawa podatkowego są mające źródło w ustawie podatkowej stosunki społeczne, które powstają, istnieją oraz wygasają na tle przepływu środków pieniężnych od posiadającego je podmiotu na rzecz związku publicznoprawnego¹. Stosunki te mają charakter wyłącznie tetyczny, co oznacza, iż kształtowane są przez normy prawne odnoszące się do zjawisk istniejących tylko dlatego, że normy te obowiązują². Konsekwencją typu stosunków społecznych regulowanych przez prawo podatkowe jest zastosowana metoda ich regulacji. Ponieważ źródłem obowiązku narzuconego normami prawa podatkowego jest wyłącznie ustawa oraz z obowiązkiem tym wiąże się bezpośrednio wkroczenie państwa w sferę prawa własności obywateli, prawo to wykorzystuje metodę regulacji opartą na władztwie i podporządkowaniu³. Skutkiem zastosowania tej metody jest nierównorzędność pozycji podmiotów stosunku prawnego, która przejawia się w tym, iż jeden z nich może w sposób władczy kształtować sytuację prawną drugiego⁴.

Stosunek podatkowoprawny jest więc stosunkiem o charakterze władczym łączącym związek publicznoprawny pełniący rolę wierzyciela oraz dłużnika podatkowego, którego zakres (podmioty, przedmiot oraz treść) określają normy

¹ R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 26–27.

² B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 128.

³ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 29.

⁴ B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 128–129.

prawa podatkowego. Podstawowym obowiązkiem w stosunku podatkowo-prawnym jest obowiązek zapłaty podatku – jeżeli zostanie wykonany, skutkować będzie wygaśnięciem zobowiązania podatkowego i łączącego strony stosunku prawnego.

Zobowiązania podatkowe mogą wygasać w najróżniejszych formach, przy czym formy te w doktrynie tradycyjnie dzieli się na efektywne (realizujące cel opodatkowania) oraz nieefektywne (nierealizujące celu opodatkowania)⁵. Na tle nieefektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych szczególne miejsce zajmuje przedawnienie zobowiązań podatkowych. Jakkolwiek instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych jest mocno zakorzeniona w regulacjach prawa podatkowego (wcześniej prawa skarbowego) i doczekała się licznych publikacji⁶, stanowi źródło wielu nierozwiązanych dotychczas problemów normatywnych.

Jednym z istotnych problemów jest wzajemny stosunek przedawnienia zobowiązania podatkowego i pozostałych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Problem ten staje się szczególnie widoczny w sytuacji konieczności rozstrzygnięcia z jakim momentem wygasa zobowiązanie, jeżeli przed upływem terminu przedawnienia podatnik dokonał wpłaty kwoty podatku, przy czym nadal prowadzone jest postępowanie podatkowe zmierzające do określenia zobowiązania podatkowego. Niniejsze opracowanie stanowi próbę określenia relacji łączących przedawnienie oraz zapłatę podatku na podstawie konstrukcji stosunku podatkowoprawnego w kontekście wpływu tych relacji na zakończenie postępowania podatkowego przed organem II instancji.

2. Przedawnienie podatkowoprawne

Przedawnienie w prawie podatkowym jest instytucją, która w związku z brakiem działania w określonym przez ustawodawcę czasie przez organy podatkowe uniemożliwia zaistnienie skutku przewidzianego w prawie podatkowym

⁵ Zob. np. R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 221–222; K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 168.

⁶ Zob. m.in. H. Dzwonkowski, *Przedawnienie w prawie podatkowym – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 11 i 12, s. 49–52 i 48–52; L. Guzek, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, s. 29–32; T. B. Komisarczuk, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 10, s. 46–48; A. Nita, *Przedawnienie uprawnień wierzyciela podatkowego w stosunku do podatnika – charakter instytucji oraz konsekwencje jej zastosowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 1–2, s. 103–116; A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, *passim*.

– konkretyzacji powstałej powinności podatkowej (przedawnienie obowiązku podatkowego) lub zapłaty podatku (przedawnienie zobowiązania podatkowego)⁷. W doktrynie wykorzystanie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych jest uzasadniane przede wszystkim koniecznością stabilizacji poprzez uniemożliwienie wzruszenia stanu faktycznego za pomocą spóźnionego poszukiwania ochrony prawnej⁸. Podnosi się, że stosowanie instytucji przedawnienia ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, gdzie nieprecyzyjność regulacji prawnych stwarza organom podatkowym, szerokie pole do dokonywania interpretacji nie zawsze zgodnych z rozumieniem przepisu przez podatnika⁹. Celem instytucji przedawnienia jest więc, oprócz pewności i stabilizacji obrotu prawnego¹⁰, także motywacja organów podatkowych do sprawnego prowadzenia postępowania podatkowego¹¹.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych jest obecnie wskazane w art. 59 §1 pkt 9 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹², jako jeden ze sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Z kolei doprecyzowanie instytucji przedawnienia nastąpiło w art. 70 §1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przepis ten w niezmienionej postaci obowiązuje od dnia 1 stycznia 1998 r. (wejście w życie Ordynacji podatkowej) oraz odpowiada treścią art. 30 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹³. W kolejnych przepisach Ordynacji podatkowej uregulowano kwestię zawieszenia (art. 70 §2 oraz art. 70a Ordynacji podatkowej) i przerwania (art. 70 §3–7 Ordynacji podatkowej) biegu terminu przedawnienia oraz wskazano sytuacje, w których zobowiązanie podatkowe nie ulega przedawnieniu (art. 70 §8 Ordynacji podatkowej). W obowiązujących przepisach nie uregulowano natomiast stosunku przedawnienia do pozostałych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.

3. Zapłata podatku

Podstawowym obowiązkiem w stosunku podatkowym jest zapłata podatku. Charakterystykę obowiązku zapłaty podatku można przeprowadzać na płaszczy-

⁷ A. Nita, *Czynnik czasu...*, s. 220.

⁸ *Ibidem*, s. 236.

⁹ *Ibidem*, s. 238.

¹⁰ H. Dzwonkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 52.

¹¹ A. Nita, *Przedawnienie uprawnień...*, s. 111.

¹² Tekst jedn. DzU 2005, nr 8, poz. 60 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.

¹³ DzU 1993, nr 108, poz. 486 ze zm.

znach doktrynalnej oraz normatywnej. Podkreślić przy tym należy, że ujęcia te nie są sobie przeciwstawne, lecz wzajemnie się uzupełniają.

Obowiązek zapłaty ujęty teoretycznie związany jest ze zmianą jakościową, jaką przechodzi stosunek prawny, przekształcając się z obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, w którym określona została wysokość świadczenia oraz miejsce i termin jego wykonania¹⁴. Powstanie zobowiązania podatkowego skutkuje zatem równoczesnym powstaniem obowiązku zapłaty podatku, która, jeżeli nastąpi, spowoduje wygaśnięcie zobowiązania. Określenie „zapłata podatku” należy zatem utożsamiać ze spełnieniem przez dłużnika świadczenia wynikającego z zobowiązania podatkowego¹⁵ rozumianego jako zobowiązanie *sensu stricto*. W ujęciu doktrynalnym zapłatę należy więc wiązać przede wszystkim z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Ponieważ z wykonaniem świadczenia przez zapłatę związane jest zaspokojenie wierzyciela podatkowego, zapłatę podatku należy utożsamiać z efektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania. W ujęciu doktrynalnym jako zapłatę uznaje się przy tym wyłącznie typową zapłatę związaną z wręczeniem lub przekazaniem jednostek pieniężnych¹⁶.

Zapłata podatku stanowi także instytucję normatywną. Zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej, normatywną treścią zobowiązania podatkowego jest zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz związku publicznoprawnego podatku w wysokości, terminie i miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. W myśl art. 6 Ordynacji podatkowej, podatkiem jest z kolei publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych. Wykonanie zobowiązania podatkowego sprowadza się zatem do zapłacenia podatku, polegającego na dokonaniu na rzecz związku publicznoprawnego świadczenia pieniężnego.

Pojęcie zapłaty funkcjonuje również w regulacjach Ordynacji podatkowej dotyczących sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Przed dniem 1 stycznia 2003 r. w art. 59 §1 oraz 66 §1 Ordynacji podatkowej jako sposoby wygasania zobowiązań podatkowych przewidziano zapłatę podatku (w tym potrącenie oraz zaliczenie nadpłaty), zaniechanie poboru podatku, umorzenie zobowiązania podatkowego, pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, przedawnienie zobowiązań oraz przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych. Normatywne pojęcie zapłaty w rozumieniu Ordynacji podatkowej w jej

¹⁴ B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 131.

¹⁵ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 130.

¹⁶ J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 130–131; O. Lunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 8; M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 243.

ówczesnym brzmieniu oprócz zapłaty pieniężnej obejmowało zatem również, jako szczególne przypadki, potrącenie oraz zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych (określane także jako zapłata *sensu largo*)¹⁷.

Zgodnie z treścią obecnie obowiązującego art. 59 §1 pkt 1–10 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty, pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenia, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku, zaniechania poboru, przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, umorzenia zaległości, przedawnienia oraz zwolnienia z obowiązku zapłaty. W obowiązującym stanie prawnym pojęcie zapłaty jest zatem wyraźnie wyodrębnione z pozostałych sposobów uznanych w poprzednim stanie prawnym za szczególne postacie zapłaty. Zapłata podatku w rozumieniu art. 59 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej to obecnie sposób wygaśnięcia zobowiązania polegający na wpłaceniu przez podmiot zobowiązany należności podatkowej na rachunek właściwego organu podatkowego¹⁸.

Problematyczne jest to, czy określenie „zapłata podatku” zawarte w art. 5 Ordynacji podatkowej jest tożsame z wszystkimi efektywnymi sposobami wygasania zobowiązań podatkowych. O ile bowiem art. 5 Ordynacji podatkowej posługuje się wyłącznie pojęciem zapłaty podatku, to w treści art. 59 §1 pkt 1–10 Ordynacji podatkowej wskazane są wszystkie sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, wśród których wymieniona jest *expressis verbis* zapłata podatku. Zestawiając pojęcie zapłaty, o którym mowa w normatywnej definicji zobowiązania podatkowego, z pojęciem zapłaty podatku wskazanym w art. 59 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, należy stwierdzić, że pojęcia te są tożsame. Twierdzenie takie uzasadniają zawarte w art. 5 oraz art. 6 Ordynacji podatkowej sformułowania, iż obowiązek zapłaty dotyczy podatku, który ze swej istoty jest świadczeniem pieniężnym. Co więcej, nie ma również powodów, by normatywne pojęcie zapłaty, wbrew jego znaczeniu językowemu¹⁹, rozszerzać na wszystkie efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych. W modelowym stosunku podatkowoprawnym dłużnik jest więc zawsze zobowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 59 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ponieważ w chwili konkretyzacji zobowiązania podatkowego stosunek prawny w zakresie obowiązków podatnika zostaje tak ukształtowany. Inne niż zapłata sposoby wygaśnięcia

¹⁷ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999, s. 209; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa*, Warszawa 2000, s. 198, O. Łunarski, *op. cit.*, s. 47.

¹⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 208.

¹⁹ Językowe znaczenie terminu „zapłata” sprowadza się do przekazania wierzycielowi pieniędzy (zob. O. Łunarski, *op. cit.*, s. 43–44).

zobowiązania należy natomiast traktować jako alternatywne rodzaje zachowań, pozwalające podatnikowi na zwolnienie się z obowiązku zapłaty przy jednoczesnym rozwiązaniu w tej części stosunku prawnego. Za uznaniem takiego charakteru pozostałych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych przemawia również to, że w kolejnych przepisach Ordynacji podatkowej wskazane jest, iż niektóre ze sposobów dotyczą wyłącznie zaległości podatkowych²⁰.

Dla celów prowadzonych analiz należy podsumować normatywne ujęcie zapłaty podatku stwierdzeniem, że zakresem tej instytucji należy obejmować takie sposoby wykonania zobowiązań podatkowych, których istotą jest przekazanie pieniędzy wierzycielowi podatkowemu²¹. Należy zgodzić się przy tym ze stanowiskiem, że opierając się na etymologii oraz językowym znaczeniu słowa „zapłata”, pojęcie „zapłata podatku” obejmuje także pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta. W tej formie wygasania zobowiązań podatkowych płatnik lub inkasent, pełniąc funkcję z zakresu administracji zleconej, przejmują od podatnika środki pieniężne, które następnie przekazują wierzycielowi²².

4. Przedawnienie zobowiązania podatkowego a zapłata podatku

Analiza całości regulacji normatywnych pozwala stwierdzić, iż nie ma podstaw, by na gruncie prawa podatkowego jeden ze sposobów wygasania zobowiązań podatkowych miał zawsze zastosowanie w pierwszej kolejności względem pozostałych. W tym zakresie decyduje wyłącznie pierwszeństwo zastosowania, ponieważ w sytuacji gdy zobowiązanie skutecznie wygaśnie w związku z jednym ze sposobów, nie może ono następnie wygasnąć po raz drugi na skutek innego (zastosowanie znajduje tu wyrażona w prawie cywilnym zasada *obligatio semel extincta non reviviscit*).

Na marginesie należy zaznaczyć, iż niektóre zobowiązania podatkowe mogą wygasnąć (w pierwszej kolejności) tylko na skutek zastosowania szczególnych form. Jako przykład należy podać obowiązek zapłaty podatku akcyzowego przy zastosowaniu znaków akcyzy²³ lub obowiązek zapłaty niektórych z podatków

²⁰ Np. przeniesienie własności rzeczy bądź praw majątkowych (art. 66 §1 Ordynacji podatkowej), zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę (art. 76 §1 Ordynacji podatkowej) oraz przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym (art. 67 i n. ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, DzU 2002, nr 110, poz. 968 ze zm.).

²¹ Tak O. Łunarski, *op. cit.*, s. 44.

²² *Ibidem*, s. 45.

²³ Zob. art. 114 i n. ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (DzU 2009, nr 3, poz. 11).

przez płatnika. Z tego względu o „uprzywilejowaniu” można mówić o tyle, iż istnieją sytuacje, w których normy prawne dopuszczają zapłacenie podatku jedynie przy zastosowaniu przewidzianej prawem formy i tylko te formy powodują skuteczne wygaśnięcie zobowiązania (reguła ta nie odnosi się jednak już do zobowiązania przekształconego w zaległość podatkową). Pomimo iż co do zasady nie ma regulacji normatywnych wskazujących na „uprzywilejowujących” niektóre ze sposobów, problemem jest również wybór przez dłużnika sposobu zapłaty, związany z niekorzystnymi skutkami ekonomicznymi (np. poprzez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych wygasa jedynie zaległość podatkowa, z którą wiąże się obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę; wygaśnięcie zobowiązania na etapie postępowania egzekucyjnego wiązać się będzie z zapłatą kosztów egzekucyjnych itp.).

Odnosząc powyższe do wzajemnej zależności sposobów wygasania zobowiązań, jako zasadną należy uznać tezę, iż zobowiązanie podatkowe, które zgodnie z art. 59 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wygasło na skutek zapłaty, nie może wygasnąć po raz drugi, np. na skutek przedawnienia. Pogląd ten opiera się na odwołaniu do treści stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, który raz zawiązany tylko raz może wygasnąć. Nie jest tym samym możliwe istnienie dwóch różnych podstaw wygaśnięcia tego samego zobowiązania podatkowego. Pogląd powyższy wyrażony został w orzeczeniach sądów administracyjnych²⁴ oraz doktrynie²⁵.

Zauważyć przy tym należy, iż odnośnie do przywołanej tezy orzecznictwo nie jest w tym względzie jednolite o tyle, iż NSA w wyroku z 8 grudnia 2003 r.²⁶ wyraził pogląd odmienny.

²⁴ Zob. wyrok NSA z 28 czerwca 2004 r., FSK 200/04, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych 2005, nr 1, s. 37–43; wyrok NSA z 23 września 2004 r., FSK 292/2004, niepublikowany; wyrok NSA z 14 lipca 2004 r., FSK 294/2004, niepublikowany; uchwała NSA z 6 października 2003 r., FPS 8/03, Orzecznictwo Sądów Polskich 2004, nr 5, poz. 68; wyrok NSA z 11 października 2002 r., III SA 3514/00, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 2003, nr 3, poz. 109; wyrok NSA z 7 maja 2003 r., I SA/Wr 2282/00, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 63; wyrok NSA z 22 października 2004 r., FSK 694/04, Orzecznictwo Sądów Polskich 2006, nr 1, s. 5; wyrok NSA z 12 kwietnia 2006 r., sygn. akt FSK 2365/04, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, nr 5, s. 425–430; wyrok NSA z 10 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 313/06, niepublikowany.

²⁵ Zob. m.in. J. Borkowski, B. Adamiak, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, Wrocław 2004, s. 308–310; S. Babiarz, B. Deuter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 268.

²⁶ Sygn. akt III SA 1106/03, Orzecznictwo Sądów Polskich 2004, nr 7–8, poz. 91. Zaznaczyć należy, że zawarta w wyroku teza spotkała się ze słuszną krytyką w doktrynie prawa podatkowego (zob. B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z 8 grudnia 2003 r., III SA 1106/03*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 6, s. 517–521).

5. Wpływ wygaśnięcia zobowiązań podatkowych na toczące się postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego

Ustalenia dotyczące materialnoprawnych zależności pomiędzy przedawnieniem a zapłatą podatku wpływają w sposób istotny na przebieg postępowania podatkowego. Jeżeli bowiem po wydaniu decyzji pierwszoinstancyjnej określającej zobowiązanie podatkowe (deklaratoryjnej) podatnik zapłaci podatek, wywołując skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania i jednocześnie złoży odwołanie od decyzji, to powstaje problem rodzaju rozstrzygnięć, jakie może wydać organ odwoławczy, jeżeli odwołanie rozpatrywane będzie po upływie 5-letniego terminu z art. 70 Ordynacji podatkowej. Jako słuszny należy uznać pogląd, iż zobowiązanie przedawni się, jeżeli termin z art. 70 §1 Ordynacji podatkowej upłynął przed wydaniem decyzji organu odwoławczego²⁷. Regułą jest więc, że w sytuacji braku przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia, niezależnie od daty wydania decyzji pierwszoinstancyjnej, organ II instancji nie ma prawa wypowiadać się na temat nieistniejącego zobowiązania, lecz zobowiązany jest z urzędu wziąć pod uwagę upływ terminu przedawnienia i umorzyć postępowanie²⁸. Zasada ta nie znajduje jednak zastosowania w sytuacji, gdy zobowiązanie wygaśnie na skutek zapłaty podatku przed upływem terminu przedawnienia. Z uwagi na powołaną wyżej zasadę jednokrotnego wygasania zobowiązania należy stanąć na stanowisku, że organ odwoławczy ma obowiązek rozstrzygnięcia sprawy, nie biorąc wówczas pod uwagę upływu terminu przedawnienia.

Problemem jest rodzaj rozstrzygnięcia, jakie może wydać organ odwoławczy. Z katalogu możliwych rozstrzygnięć określonych w art. 233 §1 i 2 Ordynacji podatkowej, oczywistym jest, iż organ odwoławczy może wydać decyzję utrzymującą w mocy decyzję organu I instancji (art. 233 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Skuteczna zapłata podatku powoduje bowiem, że nie biegnie termin przedawnienia i tym samym nie ma podstaw do umorzenia postępowania. Nie budzi także wątpliwości, iż jako dopuszczalną należy także uznać decyzję umarzającą postępowanie odwoławcze (art. 233 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Wątpliwości może natomiast wywoływać możliwość wydania decyzji reformatoryjnej na podstawie art. 233 §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej²⁹. Odwołując się do istoty zobowiązań powstających z mocy prawa, należy uznać, iż jeżeli zobowiązanie podatkowe określone przez organ podatkowy wygasło przez zapłatę, czyli z innej przyczyny niż przedawnienie, to wyeliminowanie w toku postępowania odwoławczego decyzji przez organ II instancji i jednocześnie wydanie nowej decyzji nie niweczy materialnoprawnej podstawy uregulowania

²⁷ Uchwała NSA z 6 października 2003 r., FPS 8/03.

²⁸ Tak wyrok WSA z 6 maja 2004 r., III SA 3109/01, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 12, s. 48–49.

²⁹ Zob. postanowienie NSA z 16 stycznia 2006 r., sygn. akt I FPS 3/05, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych 2006, nr 6, poz. 72.

zapłaty na poczet zobowiązania podatkowego, do czego obligują podatnika przepisy prawa materialnego³⁰. Należy zatem uznać możliwość wydania w opisanej sytuacji decyzji reformatoryjnej przez organ odwoławczy. Jednocześnie organ podatkowy może określić zobowiązanie podatkowe wyłącznie w wysokości równej lub niższej kwocie zapłaconej przez podatnika. W części, w jakiej zobowiązanie podatkowe nie zostało zapłacone, nastąpił bowiem upływ terminu przedawnienia i zobowiązanie wygasło³¹.

Niezależnie od uznania za prawidłową tezy, iż zobowiązanie podatkowe, które wygasło na skutek zapłaty, nie przedawnia się, wątpliwości może wywoływać możliwość wydania przez organ II instancji na podstawie art. 233 §2 Ordynacji podatkowej decyzji kasacyjnej. Wątpliwości w tym względzie wywołuje wyrażony w orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym po uchyleniu decyzji wymiarowej – do czasu wydania nowej decyzji – wysokość podatku (zobowiązania podatkowego) wynika jedynie z deklaracji złożonej przez podatnika, która wskazuje niższą wysokość zobowiązania³². Zgodnie z tym poglądem uchylenie decyzji organu I instancji wywołuje uchylenie skutku w postaci zapłaty podatku i tym samym nie znajduje zastosowania teza, iż zobowiązanie nie może wygasnąć na skutek przedawnienia, jeżeli wygasło poprzez zapłatę.

Rozstrzygając powyższy problem, należy odwołać się do doktrynalnego ujęcia stosunku podatkowoprawnego, który na gruncie normatywnym znajduje wyraz w dwóch instytucjach: obowiązku podatkowym oraz zobowiązaniu podatkowym. Pojęcia: obowiązek i zobowiązania podatkowe odpowiadają dwóm fazom, jakie przechodzi stosunek prawny. Pierwsza z nich to zawiązanie podstawowego stosunku podatkowoprawnego w przepisach prawa określane jako powstanie obowiązku podatkowego. W następnej fazie stosunek ten zostaje skonkretyzowany w związku z powstaniem zobowiązania podatkowego³³. Zgodnie z cytowanym wyżej art. 5 Ordynacji podatkowej, zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Jednocześnie w myśl art. 21 §1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W pierwszym przypadku występują więc zobowiązania, które powstają z mocy

³⁰ Zob. J. Borkowski, B. Adamiak, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 308.

³¹ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 11 marca 2002 r., sygn. akt III SA 3514/00; wyrok NSA z 28 czerwca 2004 r., sygn. akt FSK 200/04; wyrok NSA z 18 sierpnia 2004 r., sygn. akt FSK 364/04.

³² Wyrok NSA z 15 września 2004 r., sygn. akt FSK 481/2004, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 5, poz. 114.

³³ Tak m.in. K. Ostrowski, *op. cit.*, s. 167.

prawa w związku ze znalezieniem się podatnika w sytuacji określonej w przepisach prawa materialnego. Jeżeli zobowiązanie powstało *ex lege*, z chwilą spełnienia podatkowoprawnego stanu faktycznego, obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstały zatem w tym samym momencie, czyli stosunek podatkowoprawny już z chwilą jego powstania był skonkretyzowany. Podstawowy stosunek podatkowy powstał zatem (jako już skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe, które zostało przez podatnika zaniżone w złożonej deklaracji) bez konieczności wydawania decyzji w związku z faktem, iż przepis prawa wiązał konkretyzację tego stosunku bezpośrednio z faktem wywoławczym³⁴. W momencie powstania zobowiązania podatkowego podatnik jest więc zobligowany z mocy prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa materialnego, a w sytuacji nieuiszczenia należnej kwoty powstaje z tego tytułu – również z mocy prawa – zaległość podatkowa. Niezależnie od obowiązku zapłaty podatku na podatniku mogą ciążyć także tzw. obowiązki o charakterze instrumentalnym, mające charakter pomocniczy w stosunku do obowiązku podstawowego, tj. obowiązku zapłaty podatku, w tym przede wszystkim obowiązek składania deklaracji. Gdy organ podatkowy ustali, iż podatnik zadeklarował podatek niezgodny z jego rzeczywistą wysokością, zgodnie z art. 21 §3 Ordynacji podatkowej, wydaje decyzję (deklaratoryjną), w której określa wysokość zobowiązania podatkowego w jego prawidłowej wysokości. Zgodnie z poglądem wyrażonym w uzasadnieniu wyroku NSA z 28 czerwca 2004 r.³⁵, który warto przytoczyć *in extenso*: „o ile złożenie zeznania podatkowego albo wydanie decyzji deklaratoryjnej, o której mowa w art. 21 §3 Ordynacji podatkowej, są zdarzeniami konkretyzującymi zobowiązanie, to jednak nie są zdarzeniami, z którymi ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 21 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej”. W cytowanym wyroku Sąd słusznie wskazuje, iż czynności składania zeznań oraz wydawania decyzji deklaratoryjnych to tylko czynności służące do odczytania stanu rzeczywistego, istniejącego z mocy prawa, a zatem istniejącego niezależnie od wspomnianych czynności, które z kreacją zobowiązania nie mają nic wspólnego. Tym samym obowiązki instrumentalne podatnika, takie jak składanie deklaracji podatkowych, wiążą się wyłącznie ze stosunkami proceduralnymi, nie wywierając jednocześnie bezpośredniego wpływu na stosunek materialnoprawny³⁶. Obowiązek

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Sygn. akt FSK 200/04 z aprobującymi glosami B. Brzezińskiego oraz R. Mastalskiego, Orzecznictwo Sądów Polskich 2005, nr 2, s. 136–142.

³⁶ Zob. M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 136. Jednocześnie część przedstawicieli doktryny uznaje, że złożenie przez podatnika niektórych deklaracji (tzw. „deklaracji samowymiarowych”) jest sposobem wyznaczenia zobowiązania podatkowego i aktem stosowania prawa równorzędnym z decyzjami podatkowymi (tak H. Dzwonkowski, *Powstanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 166 i 170–174). Pogląd, zgodnie z którym

złożenia deklaracji jest więc niezależny od powstania samego zobowiązania, co skutkuje tym, iż w sytuacji gdy podatnik nie złoży deklaracji (lub złoży ją zaniżając rzeczywistą wysokość zobowiązania), lecz wpłaci podatek w wysokości odpowiadającej jego rzeczywistej wysokości – zobowiązanie podatkowe wygaśnie na skutek zapłaty. Istnienie stosunku zobowiązaniowego i łączący się z nim obowiązek zapłaty mają bowiem charakter obiektywne, niezależny od stanowiska podatnika.

Nie można zatem uznać, że automatycznie po uchyleniu przez organ odwoławczy decyzji wymiarowej na podstawie art. 233 §2 Ordynacji podatkowej – do czasu wydania nowej decyzji – wysokość podatku (zobowiązania podatkowego) wynika jedynie z deklaracji podatnika. Czynność polegająca na złożeniu deklaracji (zadeklarowanie wysokości zobowiązania przez podatnika) nie jest bowiem związana z powstaniem zobowiązania podatkowego i tym samym z jego rzeczywistą wysokością, która wynika z mocy prawa. Wysokość podana w deklaracji wskazuje natomiast jedynie wartość deklarowaną przez podatnika, która może całkowicie różnić się z rzeczywistą (realną) wysokością. Właściwe jest natomiast uznanie, że wszelkie obowiązki instrumentalne (w tym także obowiązek składania deklaracji) jakkolwiek wywierają wpływ na stosunek podstawowy na jego różnych płaszczyznach (np. dostarczając informacji o zdarzeniu skutkującym powstaniem zobowiązania podatkowego, informując o konieczności wszczęcia postępowania zmierzającego do wydania decyzji, która spowoduje powstanie zobowiązania podatkowego), nie powinny być utożsamiane z obowiązkiem zapłaty. Obowiązki instrumentalne, niezależnie od swej doniosłości, pełnią wyłącznie rolę służebną. Zauważyć należy, że wzajemna odrębność przejawia się również w tym, iż obowiązek podstawowy oraz instrumentalny wygasają niezależnie od siebie. Możliwa jest zatem sytuacja, w której wygasł obowiązek zapłaty, a szeroko rozumiany stosunek podatkowy trwa nadal z uwagi na ciężące na zobowiązanym niezrealizowane obowiązki instrumentalne³⁷.

Reasumując, należy zatem stwierdzić, iż w sytuacji orzekania przez organ odwoławczy po upływie terminu przewidzianego w art. 70 §1 Ordynacji podatkowej, lecz po skutecznej zapłacie podatku, jeżeli uzna on, iż w sprawie zakończonej decyzją deklaratoryjną konieczne jest ponowne przeprowadzenie postępowania dowodowego w całości z uwagi na błędy popełnione przez organ I instancji, ma on prawo i obowiązek wydać także decyzję kasacyjną na podstawie art. 233 §2 Ordynacji podatkowej, którą uchyli decyzję i przekaze sprawę do

deklaracje podatkowe mają charakter indywidualnego aktu finansowego oraz złożone właściwemu organowi skutkują jego konkretyzacją, nie wydaje się słuszny. Decydujące znacznie należy bowiem przypisać treści art. 21 §1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej, który, stanowiąc o wyłącznie dwóch sposobach powstawania zobowiązań podatkowych, wskazuje, że zobowiązania mogą powstawać z mocy przepisów prawa albo poprzez doręczenie decyzji podatkowej (B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1, s. 16–19).

³⁷ O. Łunarski, *op. cit.*, s. 41.

ponownego rozpoznania (organ odwoławczy nie mógłby w analogicznej sytuacji wydać takiej decyzji, jeżeli zobowiązanie powstawałoby na podstawie art. 21 §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Po uchyleniu decyzji, prawo do określenia podatku (z podanymi wyżej ograniczeniami co do wysokości zobowiązania) będzie z kolei przysługiwało organowi I instancji. Jednocześnie uchylenie decyzji nie oznacza, iż automatycznie przywrócony zostaje skutek w postaci przedawnienia zobowiązania. Dokonaną wpłatę należy bowiem nadal uznać za zapłatę podatku, o ile w swej wysokości odpowiada rzeczywistej wysokości zobowiązania (okoliczność ta zostanie z kolei ustalona w dalszym toku postępowania).

6. Wnioski końcowe

Wzajemna relacja przedawnienia podatkowoprawnego oraz zapłaty podatku oparta jest na zasadzie wyłącznie jednokrotnego wygasania zobowiązań podatkowych. Jednocześnie jeżeli przed upływem terminu przedawnienia podatnik dokonał zapłaty podatku, przy czym przed organem II instancji nadal toczy się postępowanie podatkowe, relację poszczególnych sposobów wygaszenia zobowiązania należy rozstrzygać na podstawie konstrukcji stosunku podatkowoprawnego. W związku z toczącym się postępowaniem odwoławczym organ podatkowy ma wówczas możliwość wydania jednej z decyzji przewidzianych w art. 233 §1 i 2 Ordynacji podatkowej, nie biorąc pod uwagę upływu terminu przedawnienia. Po ewentualnym uchyleniu decyzji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania przez organ odwoławczy, ponieważ postępowanie nadal jest w toku, dokonana wpłata nie staje się automatycznie nienależnie zapłaconym podatkiem.

LIMITATION IN TAX LAW AND PAYMENT OF TAX – INFLUENCE OF TAX OBLIGATION EXTINCTION ON TERMINATION OF TAXATION PROCEEDINGS

Summary

The subject of the paper is an attempt to specify the relationship between two diametrically different ways of a tax duty termination – limitation in tax law and payment of tax, in the light of influence of such a relationship on termination of taxation proceedings. In the course of his considerations, the author has made a synthetic analysis of limitation and tax payment, and then he has established that the construction of the relationship in tax law indicates that the relationship of the two ways of the duty limitation is based on the rule of the exclusively one-time limitation of tax duties. At the same time, the construction of the relationship in tax law assumed in the doctrine allows for solving, e.g. the problem of influence of tax duty limitation by means of its payment upon the pending taxation proceedings before an appellate agency. The author has established that a taxation agency has then a possibility to pass one of the decisions provided by Art. 233 §1 and §2 of the Tax Regulations, not taking into consideration the lapse of the limitation final date.