

Wstęp

Waga podatków dla stabilności finansowej budżetów publicznych nie podlega dyskusji. Podatki i inne daniny publiczne stanowią istotną część dochodów budżetów publicznych, warunkując tym samym realizację ustawowych zadań państwa i samorządu.

Podatki służą w pierwszej kolejności realizacji funkcji fiskalnej wyrażającej się w dostarczaniu dochodów budżetom publicznym¹. Podatek stanowi swoistą opłatę za korzystanie z infrastruktury oraz otoczenia prawno-gospodarczego, co jest uzasadnione funkcją państwa, jako organizatora i twórcy warunków osiągnięcia dochodów².

Zadanie organów sprawujących władzę ustawodawczą polega na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewnił państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze i społeczne zachowanie podatników. Podatki zasilają budżet państwowy oraz budżety samorządowe. Zapewnienie równowagi budżetowej jest wartością konstytucyjną, gdyż od niej zależy zdolność Skarbu Państwa do działania. We wszystkich systemach podatkowych państw zachodnich podatki i opłaty lokalne stanowią istotne źródło zasilania budżetów samorządowych. Również w Polsce dochody daninowe stanowią znaczną część budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Częścią dochodów samorządu terytorialnego są dochody własne, których kolejną częścią są dochody podatkowe gmin oraz opłaty stanowiące dochód gmin. Wydatki ponoszone z budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowią finansowy wyraz kompetencji przyznanej tym jednostkom na podstawie obowiązującego prawa. Służą one wykonaniu zadań publicznych, które zgodnie z Konstytucją RP mogą mieć charakter zadań własnych albo zleconych (wykonywanych w imieniu Państwa). Zadania własne zgodnie z Konstytucją RP są realizowane w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty, natomiast zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego charakteryzują się tym, że są finansowane ze środków otrzymanych z budżetu państwa. W oczywisty sposób możliwość realizacji zadań nałożonych przez przepisy o charakterze ustrojowym i kompetencyjnym na jednostki samorządu terytorialnego uzależniona jest od posiadania odpowiednich środków finansowych. W całym sektorze publicznym środki te pochodzą ze ściśle określonych prawem źródeł, a ich źródłem pierwotnym w znaczeniu ekonomicznym jest dochód narodowy państwa.

¹ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 18.

² H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 331.

Zważywszy na wagę zapewnienia stałych wpływów podatkowych do budżetów publicznych, nic dziwnego, że najbardziej pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest dobrowolna zapłata podatku w ustawowym terminie. Natomiast wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez przedawnienie to definitywna rezygnacja wierzyciela podatkowego z ustawowych dochodów na skutek znacznego upływu czasu.

Ustawodawca, wprowadzając do prawa podatkowego instytucję przedawnienia, uznał, że z upływem czasu interes fiskalny powinien ustąpić miejsca innym wartościom, takim jak pewność obrotu gospodarczego czy też ekonomika postępowania podatkowego. Jednak w ściśle przez prawo określonych przypadkach następuje zakłócenie biegu terminu przedawnienia poprzez jego wstrzymanie (wydłużenie) z uwagi na wystąpienie okoliczności, w których wygaśnięcie zaległości podatkowej poprzez przedawnienie byłoby niewłaściwe i kłóciłoby się z elementarnym poczuciem sprawiedliwości. Jak widać, instytucja wstrzymania biegu terminu przedawnienia pełni, co do zasady, funkcję ochronną interesu fiskalnego budżetów publicznych.

Przedmiotem rozprawy doktorskiej jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy przewidziane w prawie podatkowym przesłanki wstrzymujące bieg terminu przedawnienia w sposób skuteczny realizują swoją funkcję ochrony fiskalnego interesu budżetów publicznych. Wydłużenie biegu terminu przedawnienia w ściśle przez prawo zgeneralizowanych przypadkach i pod określonymi warunkami ma na celu ochronę ekonomicznych interesów wierzyciela podatkowego.

Dojście do ostatecznej konkluzji jest uwarunkowane przeprowadzeniem analizy przepisów regulujących wstrzymanie biegu terminu przedawnienia. Niniejsza praca jest próbą zbadania obowiązujących w prawie podatkowym norm regulujących zawieszenie oraz przerwanie biegu terminu przedawnienia pod kątem skuteczności wspomnianej ochrony.

Jak już zostało podniesione, celem pracy jest ocena funkcjonowania instytucji wstrzymania biegu terminu przedawnienia w prawie podatkowym pod kątem ochrony fiskalnego interesu budżetów publicznych. Przed dokonaniem powyższej analizy niezbędne okazało się odniesienie w szerokim zakresie do zagadnień konstrukcyjnych przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe i na tym tle zaprezentowanie norm opóźniających samo przedawnienie. Zabieg ten jest niezbędny w celu klarownego przedstawienia funkcji instytucji wstrzymania (wydłużenia) biegu terminu przedawnienia. Zawarto również szczegółową analizę orzecznictwa trybunalskiego w badanym zakresie.

Analiza porównawcza przepisów w zakresie wstrzymania biegu terminu przedawnienia jest w pracy potraktowana w sposób skrótowy, a wynika to z dużej trudności umiejscowienia polskich regulacji w omawianej materii na tle regulacji innych państw europejskich z uwagi na odmienne konstrukcje samej instytucji przedawnienia w poszczególnych krajach.

Praca składa się z sześciu rozdziałów.

Na potrzeby pracy w celu zbiorczego określenia sposobów zakłócających bieg terminu przedawnienia (zawieszenie oraz przerwanie biegu terminu przedawnienia) posłużono się pojęciem „wstrzymanie biegu terminu przedawnienia”.

Rozdział I poświęcony jest rozwojowi instytucji przedawnienia oraz jej funkcjonowaniu w prawie cywilnym oraz w prawie karnym. W rozdziale tym zaprezentowano funkcje wstrzymania biegu terminu przedawnienia w obu tych dziedzinach prawa oraz omówiono funkcje przedawnienia w prawie podatkowym. Pozostałe zagadnienia dotyczące konstrukcji przedawnienia w prawie podatkowym potraktowano w sposób bardzo skrótowy, gdyż zagadnieniu temu poświęcono dalszą część pracy.

W rozdziale II zaprezentowano szczegółowo konstrukcję instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, co jest zabiegiem niezbędnym przed dokonaniem analizy przesłanek wstrzymujących bieg terminu przedawnienia. Taka prezentacja jest konieczna zwłaszcza w kontekście istnienia na gruncie prawa podatkowego dwóch różnych instytucji przedawnienia (przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe), do których przyporządkowane są różne przesłanki wstrzymujące przedawnienie (zawieszające albo przerywające bieg terminu przedawnienia). Po wyjaśnieniu specyfiki zobowiązania podatkowego dokonano analizy dwóch sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, które wpływają bezpośrednio na przyjętą przez ustawodawcę systematykę przedawnienia w prawie podatkowym. Dopiero po poznaniu źródeł powstania zobowiązania podatkowego można w sposób klarowny wyjaśnić przedmiot przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe oraz przedmiot przedawnienia zobowiązania podatkowego. W rozdziale tym omówiono również przypadek zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, które, co do zasady, przedawnieniu nie ulegają, choć po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane jedynie z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

Zaprezentowano konstrukcję przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, która została przez ustawodawcę potraktowana w sposób na tyle szczególny, że wymaga odrębnego omówienia.

Rozdziały III i IV poświęcono dogłębnemu zaprezentowaniu dwóch sposobów wstrzymania (wydłużenie) biegu terminu przedawnienia w prawie podatkowym – przerwaniu oraz zawieszeniu biegu terminu omówienia.

Rozdział III obejmuje szczegółową analizę przesłanek przerywających bieg terminu przedawnienia. Przerwanie biegu terminu przedawnienia następuje wyłącznie w odniesieniu do przedawnienia zobowiązania podatkowego. W OrdPU przewidziano jedynie dwie przesłanki przerywające bieg terminu przedawnienia: ogłoszenie upadłości oraz zastosowanie środka egzekucyjnego. Ta druga przesłanka ma największe znaczenie praktyczne w całej instytucji wstrzymania biegu terminu przedawnienia, a w związku z jej stosowaniem na przestrzeni lat ukształtowało się bogate orzecznictwo sądowe. Sama przesłanka przerywająca bieg terminu przedawnienia na skutek zastosowania

środka egzekucyjnego ulegała kilkakrotnie istotnym zmianom normatywnym. Stanowi to dodatkowy argument za umiejscowieniem w osobny rozdział zagadnienia przerwania biegu terminu przedawnienia.

Rozdział IV ma na celu zbadanie funkcjonujących w prawie podatkowym podstaw zawieszających bieg terminu przedawnienia. Wymienione sposoby wstrzymania biegu terminu przedawnienia zostały omówione w kontekście podziału na przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia jest instytucją, która zakłóca zarówno bieg terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, jak i bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Z przewidzianego przez ustawodawcę katalogu przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia część z nich odnosi się albo do terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej albo do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podczas gdy pozostała część przesłanek zawiesza oba terminy przedawnienia.

Podjęto zatem świadomą decyzję o niegrupowaniu przesłanek z uwagi na ich zastosowanie w odniesieniu do rodzaju terminu przedawnienia uznając, iż kwestie te zostaną omówione w odniesieniu do każdej przesłanki osobno. Ponieważ nie można dokonać prostego zaszerogowania przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia poprzez przyporządkowanie ich albo do jednego albo do drugiego rodzaju przedawnienia, omówienie tych kwestii każdorazowo przy analizie danej przesłanki spowoduje, iż rozdział będzie bardziej klarowny.

Kwintesencją pracy jest rozdział V, którego zadaniem jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak skuteczne są normy regulujące wstrzymanie biegu terminu przedawnienia w realizacji ochrony fiskalnych interesów budżetów publicznych. W rozdziale tym rozważa się w szczególności, które z przesłanek są najczęściej wykorzystywane do wydłużenia biegu terminu przedawnienia i czy nie dochodzi przy tym do nadużywania przez organy podatkowe rzeczonych norm, co w oczywisty sposób prowadzi do osłabienia pozycji prawnej podatnika. Takie działanie może naruszać sens i funkcję instytucji przedawnienia. W tym miejscu omówiono ponadto postulaty *de lege ferenda* i przedstawiono ostateczne wnioski z analizy. Rozdział VI stanowi zakończenie.

Warszawa, maj 2018

Anna Rotter