

Witold Olszowy

NIEKTÓRE ZAGADNIENIA PRAWNE ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ

1. W literaturze przedmiotu pojęcia „odpowiedzialność podatkowa” i „odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe” są najczęściej utożsamiane i stosowane zamiennie. Rozważa się odpowiedzialność poszczególnych kategorii podmiotów¹, sprowadzając ją do odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe (a więc do skonkretyzowanego obowiązku podatkowego), bądź do odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Także w ujęciu normatywnym problem ten nie jawi się wyraźnie, bowiem ustawodawca stosuje niejednolity aparat pojęciowy, np. używa zwrotów „odpowiedzialność podatnika za ciężące na nim podatki”, „odpowiedzialność małżonka podatnika za jego zaległości podatkowe”, „odpowiedzialność dzierżawcy za zobowiązania podatkowe związane z nieruchomością” itd. Natomiast bezsporne jest, iż zwrot „odpowiedzialność” w różnych układach i ujęciach przewija się w całym systemie podatkowym, co wynika z faktu, iż brak odpowiedzialności czyniłby iluzoryczną możliwość dojścia roszczeń wynikających z norm podatkowych przez organy reprezentujące interesy Skarbu Państwa. Można śmiało określić, iż problem odpowiedzialności jest więc jednym z węzłowych zagadnień systemu prawa podatkowego państwa. Stąd też wydaje się konieczne podjęcie próby ujednolicenia stosowanego w tym zakresie aparatu pojęciowego oraz propozycje systemowego ujęcia problematyki odpowiedzialności podatkowej.

¹ Por. np. M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973; taż, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim*, „Studia Prawnicze” 1972, z. 35; E. Jankowski, *Odpowiedzialność małżonka podatnika za jego zaległości podatkowe*, „Finanse” 1984, nr 11; tenże, *Odpowiedzialność spadkobiercy i zapisobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy*, „Finanse” 1985, nr 10; R. Mastalski, *Obo-*

2. Rozwiązania dotyczące odpowiedzialności podatkowej ustawodawca zawarł przede wszystkim w ustawie o zobowiązaniach podatkowych². Najczęściej posługuje się w tym celu pojęciami, które wymagają bliższego sprecyzowania i określenia wzajemnego stosunku: a) odpowiedzialność za podatki (np. art. 14); b) odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe (np. art. 44, art. 46, art. 47); c) odpowiedzialność za zaległości podatkowe (np. art. 40, art. 41, art. 42, art. 43). Określenie „odpowiedzialność” odnoszone jest więc do bardzo różnych zakresowo pojęć, zdefiniowanych legalnie przez ustawodawcę, tj. zaległości podatkowej, zobowiązania podatkowego i obowiązku podatkowego.

Najszerszy zakres ma pojęcie „obowiązek podatkowy”, który jest określany przez ustawy i stanowi podstawę dla ustalenia zobowiązania podatkowego. Poszczególne ustawy materialnopodatkowe określają, kiedy i w jakich sytuacjach powstaje obowiązek podatkowy. W przypadku, gdy związany z danym podmiotem stan faktyczny zawiera ustawowe znamiona stanu faktycznego, ujętego w normie prawnej, powstaje obowiązek podatkowy, którego granice określają normy prawa podatkowego³. Inaczej mówiąc, obowiązek podatkowy jest pewnym stanem hipotetycznym, określonym przez normy prawa podatkowego, którego spełnienie przez określony podmiot, powoduje konieczność skonkretyzowania go przez uprawniony organ w postaci zobowiązania podatkowego.

W przepisach ustawy o zobowiązaniach podatkowych żadna norma nie zawiera jednakże określenia „odpowiedzialność” za obowiązek podatkowy”. Najbliższego zakresowo sformułowania użył ustawodawca w art. 14 stwierdzając, iż „podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za ciężące na nim podatki”. Skoro podatnikiem jest podmiot obowiązany do uiszczenia podatku z tytułu ciężącego na nim obowiązku podatkowego, nasuwa się wniosek, iż odpowiedzialność podatnika statutowana art. 14 wykracza poza ramy odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, czy odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Co więcej wydaje się, iż ustawodawca celowo odróżnił od tych pojęć „odpowiedzialność za podatki” ciężącą na podatniku⁴. Ten rodzaj odpowiedzialności

owiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław—Warszawa—Kraków—Gdańsk—Łódź 1985, s. 206 i n.

² Ustawa z 19.12.1980, o zobowiązaniach podatkowych (DzU nr 27, poz. 111; zm.: DzU 1982, nr 45, poz. 289; 1984, nr 52, poz. 268; 1985, nr 12, poz. 50; 1988, nr 41, poz. 325; 1989, nr 4, poz. 23; nr 33, poz. 176; nr 35, poz. 192; nr 74, poz. 443.

³ Patrz szerzej: Mastalski, *op. cit.*, s. 206 i n.; C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, Wrocław 1982, s. 150 i n.

⁴ Inaczej J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych, przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 83.

należy interpretować jako najszerszy typ odpowiedzialności, statutowanej przepisami prawa podatkowego. Zaznacza się silnie jej powiązanie z pojęciem „obowiązku podatkowego”, jako że dotyczy właściwie hipotetycznej sytuacji podatnika, określonej przepisami ustaw podatkowych. Podatek ciąży bowiem na podatniku w momencie spełnienia hipotetycznych przesłanek określonych normą podatkową, niezależnie od tego, czy nastąpiło skonkretyzowanie tego obowiązku, a nawet czy podatnik zdawał sobie sprawę z konieczności uiszczenia podatku i w związku z tym wypełniał swe obowiązki proceduralne (np. zgłoszenie obowiązku podatkowego, prowadzenie ksiąg, składanie deklaracji itp.). Oczywiście w praktyce ten typ odpowiedzialności jest najczęściej utożsamiany z odpowiedzialnością podatnika za zobowiązanie podatkowe, ponieważ chwila powstania obowiązku podatkowego łączy się z koniecznością jego zgłoszenia organom skarbowym, co zapoczątkowuje procedurę skonkretyzowania jego wysokości. Różnica między odpowiedzialnością podatnika za ciążące na nim podatki a jego odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe jest szczególnie widoczna w sytuacji, gdy podatnik spełniając przesłanki norm podatkowych dotyczące obowiązku podatkowego z różnych przyczyn nie dokonuje zgłoszenia tego faktu organom skarbowym. Jego odpowiedzialność rozpoczyna się w chwili spełnienia tych hipotetycznych przesłanek (np. podmiot rozpoczynający działalność gospodarczą, z chwilą jej podjęcia staje się podatnikiem podatku obrotowego i dochodowego), nie zaś dopiero od momentu skonkretyzowania obowiązku podatkowego. Ustalenie zobowiązania podatkowego w takim przypadku jest konieczne dla wyegzekwowania od podatnika odpowiedzialności za ciążący na nim podatek.

Dużo prostsza jest wykładnia pojęcia „odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe”. W literaturze przedmiotu zobowiązanie podatkowe określa się najczęściej jako konkretyzację co do podmiotu i wysokości podatku, obowiązku podatkowego⁵. Ustawodawca w art. 2, ust. 1 ustala, że zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie do uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego, zwanego dalej „podatkiem”. Zobowiązanie podatkowe powstaje w dwojaki sposób: a) z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, b) z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania, jeśli z przepisów tych wynika obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego bez

⁵ Por. np. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 206; K. Ostrowski, *Prawo finansowe, zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 164; M. Weralski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1978, s. 257; C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 52 i n.

uprzedniego doręczenia decyzji. W obu przypadkach dla powstania odpowiedzialności danego podmiotu za zobowiązanie podatkowe konieczne jest powstanie tego zobowiązania. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, iż w drugim przypadku powstanie zobowiązania podatkowego bardzo przypomina obowiązek podatkowy, mimo niewątpliwych różnic między nimi.

O odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe możemy więc mówić dopiero od chwili jego powstania. Odpowiedzialność tego typu rozciągnięta jest na szereg podmiotów. Jest oczywiste, iż w pierwszym rzędzie spoczywa ona na podatniku. Skoro podatnik odpowiada za ciężące na nim podatki jeszcze przed skonkretyzowaniem obowiązku podatkowego, to odpowiedzialność taka przeistacza się w odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe po określeniu wysokości podatku i wskazaniu podmiotu opodatkowanego. Ścisły związek między wskazanymi dwiema formami odpowiedzialności polega na tym, że wyegzekwowanie odpowiedzialności za ciężące na podatniku podatki wymaga dokonania ich konkretyzacji.

Odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe może zostać rozciągnięta także na inne osoby w jakiś sposób związane z podatnikiem. Taką odpowiedzialność ponoszą: a) spadkobiercy podatnika za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, b) zapisobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, c) dzierżawca nieruchomości za zobowiązania podatkowe związane z nieruchomością za czas trwania dzierżawy, d) wspólnicy spółki jawnej i cywilnej za zobowiązania podatkowe spółki i wspólników. Odpowiedzialność każdej ze wskazanych grup podmiotów jest obwarowana szeregiem przesłanek zróżnicowanych ze względu na rodzaj powiązań między daną grupą podmiotów a podatnikiem.

W ujęciu normatywnym funkcjonuje także pojęcie „odpowiedzialność za zaległości podatkowe”. Poprzez zaległość podatkową rozumie się podatek nie uiszczony w terminie płatności, przy czym zaległością podatkową jest także nie wpłacona w terminie zaliczka lub nie pobrana przedpłata. Oznacza to, iż aby mogła powstać zaległość podatkowa, musi najpierw nastąpić skonkretyzowanie obowiązku podatkowego w postaci zobowiązania podatkowego. Od zaległości podatkowych pobiera się odsetki za zwłokę.

Zaległość podatkową można więc określić jako przeterminowane zobowiązanie podatkowe. Jednakże w niektórych sytuacjach chwila powstania zobowiązania podatkowego i zaległości podatkowej jest identyczna. Dzieje się tak wówczas, gdy przepisy prawa łączą powstanie zobowiązania podatkowego z chwilą zaistnienia określonych przez nie okoliczności, bez uprzedniego doręczenia decyzji, zaś podatnik mimo ich zaistnienia nie płaci podatku w terminie. Wówczas konieczna jest decy-

zja organu skarbowego, ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego. Jej przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe, którego termin płatności już minął, a więc w zasadzie zaległość podatkowa.

Konstrukcja zaległości podatkowej polega na dopełnieniu logicznego ciągu: obowiązek podatkowy — zobowiązanie podatkowe — zaległość podatkowa. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spoczywa z tego względu z pewnością na podatniku, a także innych podmiotach, które w określonych prawem sytuacjach mogą być odpowiedzialne za nieopbranie bądź błędne obliczenie jego zobowiązania podatkowego. Dotyczy to w szczególności płatnika⁶. Oprócz tego ustawodawca rozciąga odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika na podmioty najściślej z nim powiązane: małżonka podatnika, członków rodziny podatnika, rozwiedzionego małżonka podatnika oraz nabywcę całości lub części majątku podatnika. Mimo, iż zakres tej odpowiedzialności jest najczęściej ograniczany szeregiem przesłanek, jest ona na ogół odpowiedzialnością o charakterze solidarnym.

Przeprowadzony wywód wskazuje, że ustawodawca określając odpowiedzialność osób trzecich rozróżnia odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe od odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Wniosek taki nasuwa się po przeprowadzeniu wykładni literalnej art. 41—47 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Jest to zaskakujące w świetle art. 40 ustawy, w którym generalnie statuuje się odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika, bez dokonywania rozróżnienia przeprowadzonego w następujących dalej, szczegółowych przepisach. Nic przeto dziwnego, że w praktyce nie dostrzega się różnic co do przedmiotowej postaci odpowiedzialności osób trzecich⁷, ani potrzeby wyodrębnienia dwóch rodzajów odpowiedzialności, skoro sam ustawodawca konstruując odpowiednie normy sprawia wrażenie przypadkowości i chaosu terminologicznego.

Wydaje się jednak, iż zachodzi pewna różnica między odpowiedzialnością osób trzecich za zobowiązania podatkowe, a odpowiedzialnością za zaległości podatkowe podatnika. Istotą tej drugiej jest to, że ustalone zobowiązanie podatkowe musi stać się zaległością podatkową, czyli nie zostać zapłacone przez podatnika w terminie, aby można było obarczyć odpowiedzialnością daną osobę trzecią. Jeśli brak jest ustalonego zobowiązania podatnika, to nie można ustalić odpowiedzialności osób trzecich za jego zaległości podatkowe. Natomiast objęcie osoby trzeciej

⁶ Por. M. Gintowt-Jankowicz, *Płatnik w prawie podatkowym PRL*, „Państwo i Prawo” 1965, nr 8—9; W. Olszowy, *Niektóre zagadnienia prawne podmiotowości podatkowej*, ZNUŁ 1978, z. 31, s. 46 i n.

⁷ Białobrzeski, *op. cit.*, s. 124 i n.

odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe podatnika umożliwia zaistnienie następujących sytuacji: a) ustalone zobowiązanie podatnika jest nieściągnięte w terminie (zaległość podatkowa) i wówczas można wydać decyzję o odpowiedzialności osoby trzeciej; b) ustalone zobowiązanie podatnika przed terminem zapłaty można w drodze decyzji dochodzić od osoby trzeciej (np. w sytuacji gdy przeprowadzone zabezpieczenie na majątku podatnika wykazuje, iż zobowiązanie nie zostanie wykonane); c) istnieje możliwość ustalenia zobowiązania podatkowego bezpośrednio od osoby trzeciej z pominięciem podatnika, bowiem norma prawna łączy solidarnie zobowiązanie podatnika z osobą trzecią w sposób przedmiotowy, np. poprzez nieruchomość, działalność spółki. Uznanie za możliwe takiej interpretacji przepisów statuujących odpowiedzialność za zobowiązania i zaległości podatkowe wywołuje doniosłe konsekwencje praktyczne, szczególnie w sferze uprawnień i obowiązków materialnych i proceduralnych podmiotów zobowiązanych prawa podatkowego. Stąd też w literaturze dominuje pogląd, iż wszelkich należności trzeba dochodzić w pierwszej kolejności od podatnika⁸. Z drugiej strony analiza stanu normatywnego pozwala na przeprowadzenie wskazanej wyżej wykładni, trudno bowiem przyjąć, iż ustawodawca skonstruował przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej, ignorując podstawowe kanony poprawnej techniki legislacyjnej oraz racjonalności w tworzeniu prawa⁹.

Reasumując ten fragment rozważań należy podnieść, iż zdają się istnieć normatywne przesłanki dla dokonania rozróżnienia kilku podstawowych rodzajów (kategorii) odpowiedzialności podatkowej, funkcjonujących w systemie polskiego prawa podatkowego.

3. Można dokonywać dalszych, o rozmaitej szczegółowości rozróżnień postaci (form) odpowiedzialności podatkowej przy zastosowaniu różnorodnych kryteriów podziałów. W zależności od przyjętego kryterium podziały te mogą zachodzić na siebie. Ze względu na aspekt teoretyczny i znaczenie praktyczne, na uwagę zasługują przede wszystkim dwa podziały: a) oparty na kryterium podmiotowym, b) oparty na kryterium zakresu odpowiedzialności.

Pierwszy podział opiera się na odnoszeniu odpowiedzialności podatkowej do poszczególnych kategorii podmiotów, występujących w prawie

⁸ Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność...*, s. 24 i n.

⁹ Por. szerzej: J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985, s. 132 i n.; A. Podgórecki, *Założenia polityki prawa*, Warszawa 1957, s. 86 i n.; C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983, s. 44 i n.; W. Olszowy, *Wpływ publikacji aktów normatywnych oraz techniki prawodawczej na pozycję obywatela w zakresie prawa finansowego*, „Nowe Prawo” 1982, nr 11–12, s. 137 i n.

podatkowym. Można rozróżnić odpowiedzialność: 1) podatnika, 2) płatnika, 3) inkasenta, 4) małżonka podatnika, 5) członka rodziny podatnika, 6) rozwiedzionego małżonka podatnika, 7) spadkobierców i zapisobiorcy, 8) nabywcy całości lub części majątku podatnika, 9) dzierżawcy nieruchomości, 10) wspólników spółki jawnej i cywilnej. Próbuje się także znaleźć cechy wspólne odpowiedzialności szerszego kręgu podmiotów, określonych mianem osób trzecich. Wyróżnia się także szczegółowe postacie odpowiedzialności, przyjmując za kryterium stosunek między odpowiedzialnością poszczególnych kategorii podmiotów. Przykładowo można wskazać, iż odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatnika może przybrać jedną z trzech form, jako: a) odpowiedzialność solidarna z podatnikiem, b) odpowiedzialność sukcesyjna, c) odpowiedzialność posiłkowa¹⁰.

Odpowiedzialność podatkowa poszczególnych grup podmiotów może być zakresowo różna, poprzez określenie przesłanek, warunkujących tę odpowiedzialność. Przyjmując takie kryterium najczęściej odróżnia się odpowiedzialność podatkową nieograniczoną i ograniczoną¹¹. O ile istnieją rozbieżności co do charakteru odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, to powszechnie przyjmuje się, iż odpowiedzialność podatnika ma charakter nieograniczonej odpowiedzialności osobistej, bowiem ponosi on odpowiedzialność całym swoim majątkiem za ciążące na nim podatki¹².

Wydaje się, iż należałoby raczej używać określenia „pełna odpowiedzialność majątkowa”, bowiem pojęcie odpowiedzialności nieograniczonej posiada walor wyłącznie teoretyczny. Praktycznie każdy rodzaj odpowiedzialności, nawet najostrzejszej (np. odpowiedzialność karna) jest ograniczony poprzez rozmaite instytucje prawne. Nie inaczej wygląda sytuacja w sferze prawa podatkowego. Można wskazać kilka instytucji prawa podatkowego, które jeśli nie wprost, to pośrednio ograniczają odpowiedzialność podatnika. Są to między innymi instytucje: przedawnienia, zaniechania ustalenia i poboru zobowiązania podatkowego, umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę¹³. Zastosowanie którejkolwiek oznacza w sferze odpowiedzialności podatkowej znaczne jej złagodzenie lub zaniechanie pociągnięcia do odpowiedzialności podatnika, a więc w konsekwencji całkowite lub częściowe ograniczenie tej odpowiedzialności.

¹⁰ Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność...*, s. 21.

¹¹ Np. L. Adam, K. Jandy-Jendrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe*, Warszawa—Wrocław 1965, z. 2, s. 83.

¹² Podobnie odpowiada płatnik i inkasent, a także niektóre kategorie osób trzecich.

¹³ Por. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, s. 66 i n.

Z kolei odpowiedzialność osób trzecich jest najczęściej także pełną odpowiedzialnością majątkową, bowiem odnosi się ją z reguły do całego majątku osoby trzeciej. Natomiast ustawodawca stosuje słusznie cały system bezpośrednich ograniczeń tej odpowiedzialności. Składają się nań ograniczenia ogólne, stosowane uniwersalnie do wszystkich kategorii osób trzecich, jak: szczegółowe, odnoszone wyłącznie do danego rodzaju osoby trzeciej. Zastosowanie ograniczenia odpowiedzialności osoby trzeciej może mieć charakter uznaniowy (np. odstąpienie od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze) lub obligatoryjny (np. ograniczenie odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka podatnika do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym).

4. Waler ograniczający odpowiedzialność podatkową podatnika posiada instytucja przedawnienia, występująca w polskim prawie podatkowym w dwóch odmianach: 1) przedawnienie ustalenia zobowiązania podatkowego, 2) przedawnienie poboru ustalonego zobowiązania podatkowego. Najogólniej ujmując, przedawnienie podatkowe polega na tym, że po upływie określonego czasu nie może nastąpić ustalenie zobowiązania podatkowego bądź pobranie ustalonego zobowiązania. Czynn timer czasu jest stosowany także jako element ograniczający odpowiedzialność podatkową niektórych kategorii osób trzecich, np. nie można wydać decyzji o odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka, jeżeli od orzeczenia rozvodu upłynęły trzy lata.

Zastosowanie przedawnienia, w odróżnieniu od wskazanych innych instytucji ograniczających odpowiedzialność podatnika, ma charakter obligatoryjny. Decyzja organu skarbowego wydana z naruszeniem przepisów o przedawnieniu podlega uchyleniu w toku postępowania odwoławczego, na skutek zastosowania nadzwyczajnych środków kontroli decyzji podatkowych, tzn. w trybie nadzoru instancyjnego lub skargi do NSA, a także w toku postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji (art. 156, § 1, pkt 2 k.p.a.). Przedawnienie posiada więc waler jednego z podstawowych środków, stosowanych dla ochrony interesów podatnika. Mimo tego regulacja prawna nasuwa pewne wątpliwości interpretacyjne.

Przedawnienie ustalenia zobowiązania podatkowego uregulowane zostało w art. 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Stosuje się dwa okresy przedawnienia: trzyletni i pięcioletni. Przedawnienie trzyletnie do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego liczone jest od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Natomiast przedawnienie pięcioletnie zachodzi, jeśli: 1) podatnik nie zgłosił obowiązku podatkowego lub nie złożył zeznania, mimo że był do tego zo-

bowiązany, 2) podatnik biorąc udział w postępowaniu nie ujawnił wszystkich źródeł przychodów lub całego majątku, niezbędnych do ustalenia wysokości danego zobowiązania podatkowego, 3) gdy następuje opodatkowanie dochodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Przedawnienie pięcioletnie liczone jest także od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podkreślić należy, iż przesłanki zastosowania przedawnienia pięcioletniego są wyliczone w sposób wyczerpujący i mają charakter rozłączny. Jeśli żadna z nich nie zachodzi w konkretnej sytuacji, konieczne jest zastosowanie przedawnienia trzyletniego.

Wątpliwości powstają w sytuacji, gdy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana została w wymaganym czasie, natomiast decyzja w postępowaniu odwoławczym zapadła po upływie okresu przedawnienia. Wówczas ostateczne, prawomocne ukształtowanie wysokości zobowiązania podatkowego następuje pomimo upływu okresu, wyznaczonego przez ustawodawcę jako granicznego.

W orzecznictwie kwestię tę rozstrzygano niejednolicie. Początkowo NSA zajął stanowisko, iż po upływie okresu przedawnienia wydanie decyzji przez organ drugiej instancji narusza przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, dotyczące przedawnienia. Zdaniem NSA wniesienie odwołania sprawia, że decyzja pierwszej instancji staje się jedynie określoną proporcją, natomiast decyzją wymiarową będzie decyzja organu drugiej instancji, rozstrzygająca sprawę merytorycznie.

Inne stanowisko zaprezentował Sąd Najwyższy w wyroku wydanym na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości, wniesionej od wyroku NSA¹⁴. Przyjął, że nie stanowi przeszkody do utrzymania w mocy przez podatkowy organ odwoławczy decyzji w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego tylko ta okoliczność, że sprawa w postępowaniu odwoławczym została rozpoznana po upływie 5-letniego okresu przedawnienia przewidzianego w art. 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jeżeli zaskarżona decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana przed upływem tego okresu. Następnie kontynuując tę problematykę, Sąd Najwyższy poszedł jeszcze dalej przyjmując, że „upływ 5-letniego terminu przewidzianego w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie stanowi przeszkody do uchylenia przez organ odwoławczy w całości albo w części zaskarżonej decyzji i orzeczenia co do istoty sprawy w sytuacji, gdy zaskarżona decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana przed upływem tego terminu”¹⁵.

¹⁴ Wyrok z 27.06.1983 r., III ARN 8/83; OSNCP nr 1 z 1984, s. 58 i n.

¹⁵ Uchwała z 23.09.1986, III AZP 11/86; M. Sychowicz, *Przegląd orzecz-*

Stanowisko prezentowane w orzecznictwie Sądu Najwyższego pozwala na poczynienie kilku uwag. Przede wszystkim należy wytknąć Sądowi Najwyższemu kardynalny błąd, powtórzony w wyroku i uchwale. Za chwilę decydującą o zastosowaniu przedawnienia Sąd Najwyższy uznał datę wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy pierwszej instancji. Pomiął więc zupełnie treść art. 5, ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania jest wymagana także, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania, a podatnik go nie wykonuje (art. 5, ust. 3 w związku z art. 5, ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Zawsze więc ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, także w razie jego niewykonania, musi nastąpić w drodze decyzji doręczonej podatnikowi zgodnie z odpowiednimi przepisami kodeksu postępowania administracyjnego (k.p.a.) o doręczeniach. Jeśli bowiem podatnik wykonuje zobowiązanie podatkowe bez uprzedniego doręczenia decyzji ze względu na to, iż powstało ono z chwilą zaistnienia okoliczności statutowanych przez przepisy prawa, zastosowanie instytucji przedawnienia staje się bezprzedmiotowe. Z tych względów Sąd Najwyższy powinien zwrócić uwagę nie tylko na datę wydania decyzji, ale także na datę prawidłowego jej doręczenia¹⁶. Stanowisko Sądu Najwyższego osłabia pozycję podatnika i stanowi zachętę dla bezprawnych działań organów skarbowych, niestety spotykanych w praktyce, polegających na antydatowaniu wydanych decyzji wymiarowych w przypadku przekroczenia okresu przedawnienia.

Sąd Najwyższy rozpatruje tylko dwie najprostsze sytuacje kończące podatkowe postępowanie odwoławcze: 1) utrzymanie w mocy przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji; 2) uchylenie w całości lub części zaskarżonej decyzji i orzeczenie co do istoty sprawy. Nie zajmuje się natomiast innymi możliwościami działania organu odwoławczego, wyrażające się między innymi uchyleniem decyzji w całości i przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji oraz tzw. „wymiarom uzupełniającym”, dokonywanym w trybie art. 174 k.p.a. Sądzić należy, iż w takich sytuacjach konieczność zastosowania przedawnienia nie powinna być kwestionowana.

nictwa Sądu Najwyższego w sprawach skarg na decyzje administracyjne za 1985 r., „Nowe Prawo” 1987, nr 11—12, s. 122—123.

¹⁶ Podobnie J. Gach, glosa do wyroku SN III ARN 8/83, OSPiKA 1985, z. 2, s. 75 i n.

W pierwszym przypadku zachodziłaby sytuacja, iż po upływie okresu przedawnienia brak byłoby jakiejkolwiek decyzji, ze względu na uchylenie przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji. Wątpliwości mogą powstać na tle konstrukcji zezwalającej na zastosowanie przedawnienia do części decyzji, uchylonej przez organ odwoławczy i przekazanej do ponownego rozpatrzenia. Natomiast w przypadku „wymiaru uzupełniającego” nastąpiłoby ponowne ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, a więc naruszenie dyspozycji art. 7, ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, dotyczącego przedawnienia ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Można domniemywać, iż w sytuacji orzekania przez organ odwoławczy po upływie okresu przedawnienia będzie on dążył do zakończenia sprawy poprzez wydanie decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji, bądź wydanie decyzji uchylającej, ale jednocześnie rozstrzygającej istotę zagadnienia. Nawet jeśli uzasadnione będzie inne rozstrzygnięcie, przewidziane art. 138, k.p.a., organ skarbowy obawiając się przedawnienia, może zrezygnować z jego zastosowania.

Przedawnienie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jako instytucja chroniąca pozycję podatnika poprzez ograniczenie czasowe zakresu jego odpowiedzialności jest osłabiona przez przepisy materialnego prawa podatkowego, określające chwilę powstania obowiązku podatkowego. Chwila ta ma podstawowe znaczenie dla określenia daty, od której rozpoczyna się bieg przedawnienia. W przepisach niektórych materialnych ustaw podatkowych, chwila powstania obowiązku podatkowego jest określona w taki sposób, że praktycznie wyłącza możliwość zastosowania przedawnienia. Przykładem może być ustawa o podatku od spadków i darowizn¹⁷, która w art. 6, ust. 4 określa, że jeśli nabycie w drodze darowizny nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania tej darowizny. W ten sposób przepis prawa materialnego poprzez odpowiednie ukształtowanie problematyki obowiązku podatkowego wyłącza zastosowanie instytucji przedawnienia, mimo iż sposób uregulowania tej instytucji sugeruje jej nadrzędny charakter w systemie prawa podatkowego.

Podkreślić wypada, że instytucja przedawnienia ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego ma zbyt poważne znaczenie wśród środków służących ochronie podatnika, aby zasady jej stosowania budziły tak wiele wątpliwości interpretacyjnych i były ustalane w drodze wykładni. Okres przedawnienia powinien określać maksymalny termin, w którym organ

¹⁷ Ustawa z dnia 28.07.1983 r., o podatku od spadków i darowizn (DzU nr 45, poz. 207; zm. DzU nr 74, poz. 443).

skarbowy prawomocną decyzją powinien zakończyć postępowanie, ustalające wysokość zobowiązania podatkowego. Organ skarbowy posiada bowiem wszelkie środki prawne, aby wyegzekwować zakończenie sprawy wymiarowej przed końcem okresu przedawnienia, zaś w sytuacjach nadzwyczajnych niezależnych od niego, interes Skarbu Państwa zabezpieczają inne instytucje, jak chociażby zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

Drugi rodzaj przedawnienia, związany z poborem ustalonego zobowiązania podatkowego jest konstrukcją prostszą, niż omówiona poprzednio. Ustalone zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem pięciu lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Bieg przedawnienia z mocy prawa ulega przerwaniu poprzez odroczenie terminu płatności, rozłożenie zaległości na raty oraz przez czynność egzekucyjną, o której zobowiązany został zawiadomiony. Po każdym przerwaniu przedawnienia biegnie ono na nowo. Jednakże w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zaległości na raty przedawnienie biegnie na nowo od terminu, do którego odroczonej płatności podatku, lub od terminu płatności ostatniej nie wpłaconej raty. Łączne przedłużenie terminu przedawnienia nie może przekroczyć dalszych pięciu lat. Wyjątkiem są zaległości podatkowe zabezpieczone na nieruchomości, które nie ulegają przedawnieniu, przy czym po upływie pięciu lat, mogą być one egzekwowane tylko z tej nieruchomości. Określenie terminów płatności nastąpiło również w ustawie o zobowiązaniach podatkowych (art. 18), ale ma ono charakter reguł ogólnych. W sytuacji gdy podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, decydujące znaczenie dla określenia terminu płatności posiadają przepisy regulujące poszczególne podatki. Za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym zgodnie z tymi przepisami wpłata powinna nastąpić.

5. Kolejną konstrukcją prawną ograniczającą odpowiedzialność podatkową podatnika jest zaniechanie ustalenia w całości lub w części zobowiązania podatkowego i poboru podatków. Znalazła ona swoje uregulowanie w art. 8 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz przepisach wykonawczych¹⁸. Minister Finansów może zarządzić zaniechanie w całości lub w części ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych, a także gdy wymagają tego inne szczególne okoliczności. W podobnych wy-

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z 31.12.1989 r., w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (DzU 1990, nr 1, poz. 4; zm. DzU nr 50, poz. 295).

padkach organy podatkowe mogą wykorzystać konstrukcję zaniechania w stosunku do poszczególnych podatników, zwłaszcza gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika. Jednakże wykorzystanie przez organy skarbowe konstrukcji zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego i poboru podatku może następować w granicach określonych przez Ministra Finansów w przepisach wykonawczych.

Na tle przedstawionej konstrukcji nasuwają się dwie uwagi. Pierwsza związana jest z interpretacją treści art. 8, ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, pozwalającą na sformułowanie dwóch przeciwstawnych stanowisk. Jedno z nich reprezentowane głównie w orzecznictwie i praktyce podatkowej opiera się na założeniu, iż art. 8, ust. 1 może stanowić podstawę prawną dla Ministra Finansów zarówno do wydawania regulacji normatywnych, jak i indywidualnych rozstrzygnięć wobec poszczególnych podatników¹⁹. Drugie, reprezentowane w literaturze, ogranicza uprawnienie Ministra Finansów płynące z art. 8, ust. 1 wyłącznie do wydawania aktów normatywnych²⁰. Stosując wykładnię literalną i systemową należałoby podzielić drugi pogląd. Natomiast obserwując w praktyce obawy i niechęć organów skarbowych do stosowania zaniechania ustalenia i poboru zobowiązania podatkowego nawet w skrajnie uzasadnionych przypadkach, trudno oprzeć się refleksji, iż często ostatnią nadzieją podatnika jest Minister Finansów. Pozostaje kwestią otwartą, czy swojej decyzji w tym względzie Minister Finansów nie powinien opierać na art. 8, ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, bądź innej podstawie prawnej.

Druga uwaga związana jest z uznaniowym charakterem decyzji organu podatkowego, będącej podstawą zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego i poboru podatku w stosunku do indywidualnie oznaczonego podatnika. Z treści odnośnego przepisu oraz nieostrego zakresu pojęciowego przesłanek, stanowiących podstawę zastosowania konstrukcji zaniechania przez organy podatkowe, wysuwa się wniosek o typowo uznaniowym charakterze prawnym tej instytucji. Bliższa analiza wskazuje jednak, iż podatnik może w ramach omawianej instytucji korzystać z większej, niż to się pozornie wydaje, ochrony. Ustawodawca wskazuje bowiem przesłanki, od których uzależnia zastosowanie zaniechania przez organy podatkowe. Są to: 1) wypadki gospodarczo uzasadnione, 2) wypadki społecznie uzasadnione, 3) inne szczególne okoliczności. Mają one charakter rozłączny, co oznacza, iż wystąpienie którejkolwiek z nich mo-

¹⁹ Wyrok NSA z 20.03.1984, II SA 1942/83, OSPiKA 1987, z. 1, s. 41 i n.

²⁰ W. Chróścielewski, glosa do wyroku NSA II SA 1942/83, OSPiKA 1987, z. 1, s. 41 i n.

że stanowić podstawę zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego i poboru podatku. Jednocześnie *expressis verbis* sformułowana jest przesłanka zagrożenia zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika, która mając charakter przykładowy jest dużo precyzyjniejsza niż poprzednie. Z drugiej strony w orzecznictwie NSA utrwalony jest pogląd, iż zakres swobody organu administracyjnego, wynikający z przepisów prawa materialnego (tzw. uznanie administracyjne) jest ograniczony między innymi zasadami postępowania administracyjnego, wyrażonymi w art. 7, k.p.a.²¹, nakładającym na organ obowiązek załatwienia sprawy zgodnie ze słusznym interesem obywatela. Decyzja odmowna może być wydana dopiero wtedy, gdy przemawia za tym interes społeczny²². Można więc zasadnie twierdzić, iż jeśli w danej sprawie zachodzi jedna z przesłanek wymienionych w art. 8 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, organ podatkowy powinien wydać decyzję o zaniechaniu ustalenia zobowiązania podatkowego i poboru podatku od podatnika, chyba że naruszyłoby to interes społeczny.

6. W dokonanych rozważaniach wskazano tylko na niektóre prawne zagadnienia odpowiedzialności podatkowej, celowo pomijając te, które w literaturze przedmiotu doczekały się szerszego opracowania²³. Ramy artykułu nie pozwoliły na rozważenie innych problemów, których normatywne ujęcie posiada istotny wpływ na ukształtowanie odpowiedzialności podatkowej, takich jak np. procedura ustalenia odpowiedzialności podatkowej, zabezpieczenie wykonania tej odpowiedzialności, egzekucja odpowiedzialności podatkowej, odpowiedzialność podatkowa a odpowiedzialność karno-skarbowa. Wydaje się jednak, iż rozważania przedstawione w opracowaniu mogą być podstawą dla sformułowania kilku wniosków końcowych:

1) Analiza stanu normatywnego polskiego prawa podatkowego może stanowić podstawę dla rozróżnienia kilku podstawowych rodzajów (kategorii) odpowiedzialności podatkowej, tj. odpowiedzialności za ciężące podatki, odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe i odpowiedzialności za zaległości podatkowe.

2) Pochodnymi od tych podstawowych kategorii są dalsze formy odpowiedzialności podatkowej, rozróżniane na podstawie rozmaitych kryteriów, wśród których najważniejszymi są kryterium podmiotu i kryterium zakresu odpowiedzialności.

²¹ Np. wyrok NSA z 11.06.1981, SA 820/81.

²² J. Łętowski, glosa do wyroku NSA SA 820/81, OSPiKA 1982, z. 1—2, s. 50—56.

²³ M. in. dotyczące odpowiedzialności osób trzecich,

3) Nawet najszersza zakresowo odpowiedzialność podatnika nie ma charakteru odpowiedzialności nieograniczonej.

4) Ograniczenie odpowiedzialności podatnika następuje poprzez zastosowanie takich instytucji prawnych jak przedawnienie, zaniechanie ustalenia i poboru zobowiązania podatkowego, umorzenie zaległości podatkowej.

5) Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich jest ograniczona w sposób bezpośredni poprzez system instrumentów o charakterze ogólnym i szczegółowym.

6) Waler ograniczający odpowiedzialność podatkową podatnika posiada między innymi instytucja przedawnienia, występująca w polskim prawie podatkowym w dwóch postaciach: jako przedawnienie ustalenia zobowiązania podatkowego i przedawnienie poboru ustalonego zobowiązania.

7) Regulacja prawna oraz praktyka stosowania instytucji przedawnienia nasuwa szereg wątpliwości interpretacyjnych, nie do końca wyjaśnionych między innymi w orzecznictwie Sądu Najwyższego.

8) Przepisy materialnego prawa podatkowego, określając chwilę powstania obowiązku podatkowego mogą neutralizować stosowanie instytucji przedawnienia.

9) Inną konstrukcją prawną ograniczającą odpowiedzialność podatnika, której stosowanie należałoby poddać jednolitym regułom interpretacyjnym, jest zaniechanie ustalenia zobowiązania podatkowego i poboru podatków.

10) Uregulowanie normatywne odpowiedzialności podatkowej powinno mieć charakter uregulowania systemowego, wprowadzającego kategoryczne pojęcie i formy tej odpowiedzialności, o nadrzędnym znaczeniu w systemie prawa podatkowego oraz dziedzinach związanych z prawem podatkowym.

Uniwersytet Łódzki

Witold Olszowy

SOME LEGAL PROBLEMS OF TAX LIABILITY

In the paper some legal problems connected with tax liability have been discussed. Different ways of approach to the problem in the literature have been noticed, and formation of the notion „tax liability” by the norms of the Polish tax law has been analysed. The author has discussed two representative examples

of institutions restricting the scope of taxpayer's liability, i.e. time lapse and abandonment of fixing tax liability and levy. The considerations presented in the paper have brought about the following conclusions:

1) An analysis of the normative state of the Polish tax law may become the basis for distinction of some basic categories of tax liability, i.e. liability for taxes due, liability for tax obligation, and liability for overdue tax;

2) Derivatives of those basic categories are further forms of tax liability, distinguished according to various criteria, among which the criterion of subject and the criterion of scope of liability are the most important ones;

3) Even the broadest scope of taxpayer's liability has not a character of unlimited liability;

4) Restriction of taxpayer's liability is realised by application of such legal institutions as tax overdue, abandonment of assesment and levy of tax liability, annulment of overdue tax;

5) The tax liability of third parties is restricted directly through a system of instruments of general and particular character;

6) The factor restricting the tax liability of taxpayer is, among others, the institution of tax overdue, which appears in the Polish tax law in two forms: overdue determination of tax obligation and overdue levy of a determined liability;

7) The legal regulation and practice of application of the institution of tax overdue raises doubts about interpretation, not conclusively explained, among others by decisions of the Supreme Court;

8) The regulations of substantive tax law may determine the moment when the tax liability appears, and thus neutralize the institution of tax overdue;

9) Another legal construction restricting the tax liability of taxpayer, which should be applied under uniform rules of interpretation, is abandonment of determination of tax obligation and levy;

10) The normative regulation of tax liability should have the character of a systematic regulation, introducing a categorizing conception and forms of the liability, of superior importance in the tax law system and areas connected with the tax law.