Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

DOI:10.17951/h.2016.50.1.203

A N N A L E S
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA

VOL. L, 1 SECTIO H 2016

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Wydział Prawa i Administracji

DOMINIK MĄCZYŃSKI

dominik.maczynski@amu.edu.pl

Efektywność fiskalna systemu podatkowego a przedawnienie zobowiązań podatkowych

Fiscal Efficiency of Tax System and Limitation of Tax Liabilities

Słowa kluczowe: podatek; zobowiązanie podatkowe; przedawnienie; termin przedawnienia; efektywność fiskalna opodatkowania

Keywords: tax; tax liability; limitation; term of limitation; efficiency of taxation

Kod JEL: H21; H71; K34

Wstęp

Celem opracowania jest udowodnienie tezy, że jednym z elementów zapewniających efektywność fiskalną systemu podatkowego jest właściwe określenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dowodzenie tej tezy opiera się na założeniu, że zarówno wadliwie dobrany termin przedawnienia, jak i błędy legislacyjne skutkujące stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisów ustawy podatkowej wpływają negatywnie na poziom dochodów budżetowych. Uchybienia powodują bowiem brak możliwości dochodzenia należności przez organy podatkowe bądź konieczność zwrotu pobranych wcześniej podatków. Badania będą prowadzone przy wykorzystaniu metody dogmatycznej w zakresie analizy ustawy podatkowej, uzupełnionej metodą empiryczną, obejmującą w szczególności judykaturę Trybunału Konstytucyjnego.

Na potrzeby niniejszego opracowania niezbędne jest wyjaśnienie użytego w tytule zwrotu „efektywność fiskalna systemu podatkowego" oraz pokrewnych, ściśle

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

związanych z nim pojęć, w szczególności „efektywności systemu podatkowego", „wydajności" oraz „trwałej wydajności systemu podatkowego". „Wydajność systemu podatkowego" oznacza możliwość zaspokojenia przez system podatkowy zapotrzebowania związku publicznoprawnego na środki niezbędne do realizowania stawianych przez ten związek celów. Szerszy zakres pojęciowy ma zwrot „trwała wydajność systemu podatkowego", który oznacza możliwość realizowania stawianych przed systemem podatkowym celów w szerokiej perspektywie czasowej. Wymaga to od ustawodawcy w szczególności odpowiedniego doboru danin składających się na system oraz zapewnienia ich właściwego ujęcia normatywnego, uwzględniającego standardy konstytucyjne. „Efektywność systemu podatkowego" jest natomiast pojęciem ukazującym, czy optymalnie są wykorzystywane elementy tworzące ten system. Efektywność systemu podatkowego może być badana w aspekcie fiskalnym oraz pozafiskalnym. W tym kontekście system podatkowy może zostać uznany za efektywny dopiero wtedy, gdy zostanie zrealizowany potencjalnie najwyższy poziom dochodów podatkowych możliwy do uzyskania przy wykorzystaniu obowiązujących instrumentów prawnych oraz gdy zostaną osiągnięte cele pozafiskalne, w szczególności gospodarcze lub społeczne. Na tle tak zdefiniowanych pojęć „efektywność fiskalna systemu podatkowego" jawi się jako jeden z elementów efektywności systemu ograniczony do sfery fiskalnej, związanej z wysokością pozyskiwanego z opodatkowania dochodu budżetowego.

Mając na uwadze sformułowane powyżej definicje, zakres opracowania zostanie ograniczony do badania wpływu wadliwej konstrukcji normatywnej przedawnienia zobowiązania podatkowego na wysokość gromadzonych dochodów budżetowych, przy wykorzystaniu metod badawczych typowych dla nauki prawa finansowego.

1. Termin przedawnienia zobowiązań podatkowych jako determinanta efektywności fiskalnej systemu podatkowego

Wiele czynników wpływa na efektywność fiskalną systemu podatkowego, będącą pochodną zasady trwałej wydajności systemu podatkowego. Jej realizacja wymaga od ustawodawcy starannego wyboru źródła opodatkowania, uwzględniania ekonomiczności podatku i realności podstaw opodatkowania, zachowania wewnętrznej i zewnętrznej spójności systemu podatkowego oraz wyboru określonej formy i dbałości o ustrojową legalność opodatkowania [Gomułowicz, Małecki, 2013, s. 238 i n.]. Trwale wydajny system podatkowy wymaga także zapewnienia przez określony czas efektywnych mechanizmów kontroli prawidłowości wywiązywania się przez podatników z ciążących na nich obowiązków. Podstawowe znaczenie w tym zakresie ma odpowiednio ustalony termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, który wyznacza ramy czasowe określania zobowiązań podatkowych oraz ich przymusowego dochodzenia, a także jego przewidywalność. Zbyt krótki termin uniemożliwia organom podatkowym określenie i egzekucję należności podatkowych i w konsekwencji prowadzi do przedawnienia

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

niewykonanych zobowiązań oraz zmniejsza efektywność opodatkowania. Z kolei zbyt długi termin przedawnienia zobowiązań podatkowych sprzyja powstaniu u podatników niepewności co do zakresu obowiązku podatkowego, a w warstwie procesowej dodatkowo utrudnia określenie zobowiązania w prawidłowej wysokości z uwagi na brak dowodów mogących stanowić podstawę ustaleń faktycznych.

Przewidywalność terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych pozwala właściwym organom na planowanie prowadzenia procedur kontrolnych i ewentualną egzekucję stwierdzonych zaległości. Dotyczy to zarówno zasadniczego terminu przedawnienia zobowiązań, jak i możliwości zawieszania bądź przerywania jego biegu. Organy podatkowe winny bowiem mieć możliwość podjęcia takich działań, które w uzasadnionych sytuacjach pozwolą na prowadzenie czynności procesowych także po upływie podstawowego terminu. Zapewnienie efektywności fiskalnej systemu podatkowego wymaga więc, by termin przedawnienia zobowiązań podatkowych był nie tylko precyzyjnie określony w przepisach prawa podatkowego wraz ze wskazaniem przesłanek zawieszających bądź przerywających jego bieg, ale także by zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe mieli pewność, jakie skutki wywołują w tym zakresie podejmowane przez nich czynności. Mając powyższe na uwadze, należy poddać analizie uregulowania dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), które w ostatnim czasie miało istotny wpływ na wykładnię i stosowanie tych przepisów.

2. Termin przedawnienia zobowiązań podatkowych i przesłanki jego przedłużenia

Problematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych została uregulowana w przepisach ordynacji podatkowej [Ustawa…, 1997]. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku [szerzej: Etel (red.), 2010, s. 560–561]. Podstawowy termin przedawnienia zobowiązań podatkowych wynosi zatem 5 lat, choć warto podkreślić, że początek jego biegu związany jest z upływem terminu płatności podatku, a nie z powstaniem zobowiązania podatkowego oraz liczony jest od końca roku, a nie od dnia upływu terminu płatności. Przyjęta przez ustawodawcę metoda obliczania terminu powoduje, że dla danego zobowiązania termin przedawnienia nie pokrywa się z pięcioletnim terminem kalendarzowym i znacznie go przekracza [szerzej: Dzwonkowski, 2003, s. 31 i n.].

Określony w powołanym powyżej przepisie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego może jednak ulec wydłużeniu na skutek zawieszenia bądź przerwania jego biegu. Przesłanki zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego można przyporządkować do trzech kategorii. Po pierwsze, są to przesłanki, które w naturalny sposób są skorelowane z procedurą płacenia podatku. Po drugie, o.p. ustanawia przesłanki związane z tokiem postępowania podatkowego lub sądową kontrolą tego postępowania. Po trzecie, przepisy określają przesłanki odnoszące się

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Do pierwszej kategorii należą takie okoliczności, jak wydanie decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty oraz o odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p. do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej (art. 70 § 2 pkt 1 o.p.) oraz wejście w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych do dnia upływu przedłużonego terminu (art. 70 § 2 pkt 2 o.p.). Do przesłanek ściśle związanych z tokiem postępowania podatkowego lub kontrolą sądową nad tym postępowaniem należy zaliczyć wniesienie żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 70 § 6 pkt 3 o.p.), wniesienie o uzyskanie informacji podatkowych od organów innego państwa (art. 70a § 1 o.p.) oraz wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.). W ostatniej grupie przesłanek warunkujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego znajdują się takie okoliczności, jak doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia lub doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.) oraz doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 6 pkt 5 o.p.).

Uzasadnieniem wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego we wszystkich powyższych przypadkach jest odsunięcie w czasie zapłaty podatku lub niezależne od organu podatkowego oczekiwanie na ostateczne i prawomocne zakończenie postępowania mającego na celu wymiar podatku lub wstrzymanie się z egzekucją w związku z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania. W ujęciu systemowym przesłanki te nie budzą większych wątpliwości. Ich brak mógłby wywołać negatywne skutki zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych. Dla podatników sytuacja tego rodzaju oznaczałaby w szczególności istotne ograniczenia przy wydawaniu decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku z uwagi na potencjalne przedawnienie zobowiązania objętego tym przywilejem podatkowym. Organom podatkowym brak omawianych przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego utrudniłby weryfikowanie prawidłowości deklarowania i uiszczania podatków z uwagi na brak czasu niezbędnego do prowadzenia stosownego postępowania.

Poważne kontrowersje budzi jednak przesłanka zawieszająca bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, która nie mieści się w żadnej z podanych powyżej kategorii, tj. wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). Okoliczność ta nie wiąże się bowiem ani z płaceniem

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

podatków, ani z tokiem postępowania wymiarowego lub jego kontrolą. Już samo uzależnienie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od przesłanki niezwiązanej z procedurą podatkową wydaje się dyskusyjne. Tym bardziej, że powiązanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia z postępowaniem karnym skarbowym rodzi pokusę instrumentalnego wszczynania tego postępowania wyłącznie po to, by osiągnąć określony skutek podatkowy [Brzeziński, Olesińska, 2011, s. 14]. Warto także odnotować, że treść przepisu normującego tę przesłankę oraz powiązanego z nim art. 70c o.p. – zgodnie z którym organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia – została ukształtowana pod wpływem orzecznictwa TK [Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 2012]. Mimo tego przepisy te są przedmiotem istotnych wątpliwości interpretacyjnych.

Niezależnie od przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek zawieszenia jego biegu, bieg terminu ulega także przerwaniu na skutek ogłoszenia upadłości oraz zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienie biegnie na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego albo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Szczególnego rodzaju normę prawną zawiera natomiast przepis art. 70 § 8 o.p., na mocy którego nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednak po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. W tej sytuacji nie dochodzi ani do zawieszenia, ani do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, lecz w istocie zostaje wyłączony skutek w postaci przedawnienia zobowiązania w ogóle. Na tę szczególną konsekwencję zwrócił uwagę w jednym z orzeczeń TK, negatywnie oceniając tę instytucję przez pryzmat unormowań konstytucyjnych [por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 2013].

3. Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych

W ostatnich latach istotną rolę przy wykładni, stosowaniu, a także stanowieniu norm dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych odegrało orzecznictwo TK. W wyrokach z dnia 17 lipca 2012 r. i z dnia 8 października 2013 r. TK dokonał negatywnej oceny zgodności z Konstytucją przepisów regulujących tę materię.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. TK orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Przedmiotem badania TK był przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w następującym brzmieniu: bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie obowiązywał wówczas jeszcze powołany powyżej przepis art. 70c o.p.

Omawiany wyrok należy do kategorii wyroków interpretacyjnych, w których TK nie stwierdził, że badany przepis jest niezgodny z określonym przepisem Konstytucji, lecz nie daje się pogodzić z normami konstytucyjnymi stosowanie tego przepisu w określonym zakresie. Z tego typu wyroków wynika zakaz interpretacji przepisu, który mógłby doprowadzić do jego odczytania i zastosowania w sposób sprzeczny z sentencją wyroku TK [Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2015 r.]. Cechą wyroku interpretacyjnego, czy też zakresowego, jest to, że nie pozbawia on domniemania konstytucyjności całego przepisu prawnego, do którego się odnosi – w takim przypadku wyrok TK pozbawia domniemania konstytucyjności jedynie określony wariant interpretacyjny danego przepisu.

W uzasadnieniu tego orzeczenia skład orzekający podkreślił, że chociaż na gruncie norm konstytucyjnych nie istnieje prawo do przedawnienia, to jednak podatnik ma prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika. Powstaje wówczas stan niepewności co do sytuacji podatnika, który nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony. TK zwrócił uwagę, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wszczęcie takiego postępowania następuje w drodze postanowienia, które nie jest ogłaszane lub doręczane podatnikowi, gdyż do momentu przedstawienia mu zarzutów nie jest on stroną toczącego się postępowania karnoskarbowego. W konsekwencji, jeżeli nie zostaną mu przedstawione zarzuty, może on w ogóle nie dowiedzieć się o tym, że zostało wszczęte postępowanie „w sprawie", które spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego [Babiarz, 2013, s. 437]. Dopiero na etapie postępowania *ad personam* podatnik uzyskuje informację o wszczę-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

tym przeciwko niemu postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. W ocenie TK przedstawione powyżej rozwiązania naruszały wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim wywoływały skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem 5-letniego terminu przedawnienia wskazanego w art. 70 § 1 o.p. Zdaniem TK zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. Rezultatem omawianego wyroku TK była nowelizacja art. 70 § 6 pkt 1 o.p., polegająca na doprecyzowaniu, że przesłanką zawieszającą bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest tylko wszczęcie takiego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony oraz dodanie powołanego powyżej art. 70c o.p.

Mając powyższe na uwadze, należy jednak stwierdzić, że ani omawiany wyrok TK, ani nowelizacja o.p. nie rozwiały wątpliwości związanych ze stosowaniem analizowanej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Po pierwsze, z uwagi na nieinformowanie podatników o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie powstawał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wobec czego zobowiązania podatkowe wygasały mimo wszczęcia takiego postępowania. Dla organów podatkowych oznaczało to konieczność umarzania postępowań, w których wprawdzie wszczęto postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, lecz nie poinformowano podatników o tym fakcie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Po drugie, wątpliwości budzi tryb, w jakim – zgodnie z art. 70c o.p. – organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego winien zawiadomić podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Kontrowersje interpretacyjne dotyczą organu, który winien dokonań zawiadomienia oraz tego, czy zawiadomiony winien być podatnik, czy jego pełnomocnik, jeżeli taki został ustanowiony w postępowaniu podatkowym, i wreszcie tego, w jakiej formie zawiadomienie takie winno być dokonane. Wydaje się, że źródłem wątpliwości interpretacyjnych jest niepowiązanie obowiązku zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z wymiarowym postępowaniem podatkowym. Konstatacja wynika z systematyki ustawy podatkowej. Przepis art. 70c o.p., przewidujący obowiązek zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, znajduje się w rozdziale 8 zatytułowanym „Przedawnienie", który z kolei znajduje się w dziale III ustawy zatytułowanym „Zobowiązania podatkowe". W takim przypadku nałożony

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

na organ obowiązek poinformowania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może zostać zrealizowany również w sytuacji, w której przed organem właściwym w sprawie zobowiązania podatkowego nie toczy się postępowanie podatkowe zmierzające do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Tego rodzaju sytuacja ma miejsce, gdy postępowanie kontrolne prowadzone jest przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, a organem właściwym, w rozumieniu art. 70c o.p., pozostaje właściwy miejscowo Naczelnik Urzędu Skarbowego. Powyższe implikuje też wniosek, że nawet jeżeli w postępowaniu wymiarowym podatnik ustanowił pełnomocnika, to zawiadomienie o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe winno być kierowane bezpośrednio do podatnika. Skoro bowiem właściwy Naczelnik Urzędu Skarbowego nie jest gospodarzem postępowania podatkowego, to nie ma dostępu do akt prowadzonego postępowania kontrolnego i może nie wiedzieć, że w postępowaniu kontrolnym podatnik działa przez pełnomocnika. W takiej sytuacji nie można wymagać od organu podatkowego, który nie dysponuje aktami prowadzonego postępowania kontrolnego, aby kierował pisma do pełnomocnika występującego w postępowaniu przed innym organem, jeżeli pełnomocnictwo do działania zostało złożone przed tym innym organem. Ponadto ani TK, ani obowiązujące przepisy o.p. nie określają, w jaki sposób podatnik powinien być poinformowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Nie ulega wątpliwości, że termin „zawiadomienie", którym posłużył się ustawodawca w art. 70c o.p., jest pojęciem szerszym od „doręczenia", o którym mowa w dziale IV o.p. Oznacza to, że warunkiem skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest powiadomienie podatnika w dowolnej formie przez organ podatkowy o tym, że jego zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu w okresie wynikającym z art. 70 § 1 o.p. Powiadomienie to nie musi być koniecznie dokonane przez doręczenie odpowiedniego pisma, choć takiego doręczenia nie wyklucza. Za wystarczającą w tym zakresie należy uznać każdą czynność, w której wyniku po stronie podatnika powstanie świadomość co do faktu, że bieg terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu [podobnie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 maja 2015 r.].

Szczegółowe rozważenie sygnalizowanych wyżej wątpliwości wykracza poza ramy opracowania, niemniej wątpliwości interpretacyjne i związane z nimi problemy ze stosowaniem normy prawnej wynikającej z art. 70c o.p. negatywnie wpływają na pewność działania organów podatkowych i przewidywalność możliwości dochodzenia należności podatkowych. Z punktu widzenia postępowań prowadzonych przez organy pociąga to za sobą ryzyko w postaci wygaśnięcia zobowiązania na skutek jego przedawnienia mimo podjęcia przez organy działań na podstawie obowiązujących przepisów, w sytuacji gdy sądy dokonujące kontroli wydanych decyzji dokonają odmiennej od przyjętej przez organy wykładni omawianych przepisów o.p.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

Podobnie negatywny wpływ na praktykę postępowania organów podatkowych miał wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., w którym orzeczono o niezgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji przepisu art. 70 § 6 (obecnie powołany powyżej art. 70 § 8) o.p. [Adamiak i in., 2015, s. 417–418]. W uzasadnieniu tego orzeczenia podkreślono, że badany pod względem zgodności z normami konstytucyjnymi przepis powoduje, że przedawnienie w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką przymusową, staje się instytucją pozorną i wydrążoną z treści, co jest bezwzględnie niedopuszczalne. Nie można bowiem zaakceptować sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe nigdy się nie przedawnia. W konkluzji zaznaczono, że z dniem ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw dokonane zabezpieczenia przestają wywierać skutek polegający na wyłączeniu przedawnienia zabezpieczonych należności podatkowych. W takiej sytuacji ulegały przedawnieniu i wygasały zobowiązania podatkowe, których termin przedawnienia upłynął i które zostały zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym.

Podsumowanie

Wady legislacyjne tekstu prawnego stwierdzone w powołanych orzeczeniach TK zachwiały pewnością opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że obecnie obowiązujące regulacje nie służą realizacji celów, do których zostały powołane. Uznanie za niezgodne z przepisami konstytucyjnymi przepisów o.p. doprowadziło do wygaśnięcia zobowiązań podatkowych mimo podejmowania przez organy podatkowe działań na podstawie obowiązujących w danym momencie przepisów prawa podatkowego. Ponadto daleko idące wątpliwości interpretacyjne często nie pozwalają stwierdzić, czy poszczególne zobowiązania podatkowe zostały przedawnione. Tego rodzaju sytuacja nie sprzyja pewności i przewidywalności opodatkowania oraz w konsekwencji efektywności fiskalnej systemu podatkowego. Dodatkowe koszty generowane są zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych. Podatnicy, nie będąc pewnymi swojej sytuacji prawnopodatkowej, narażeni są na spory z organami podatkowymi. Działania podejmowane przez organy podatkowe natomiast nie pociągają za sobą skutków, jakie wynikają z przepisów ustawy podatkowej. Maleje efektywność fiskalna systemu podatkowego w związku z nieuzasadnionym aksjologicznie wygasaniem zobowiązań podatkowych. Ponadto ustawodawca przewidział wśród przesłanek przedłużających termin przedawnienia takie, które stwarzają pokusę podejmowania przez organy podatkowe czynności „pozornych", jak w szczególności wszczynanie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w celu przedłużenia biegu terminu przedawnienia, a nie w celu realizacji sankcji karnej.

Planując nowe rozwiązania legislacyjne, należałoby przede wszystkim rozważyć rezygnację z tych przesłanek przedłużających termin przedawnienia, które nie są bezpośrednio związane z procesem wymiaru i poboru podatku (dobrowolnym i przymusowym). Wydaje się, że nie jest niezbędna omawiana przesłanka zawiesze-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

nia biegu terminu przedawnienia związana ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe [podobnie: Dzwonkowski (red.), 2014, s. 496]. Być może warto tę przesłankę zastąpić inną, np. zawieszeniem biegu terminu przedawnienia w związku z postępowaniem interpretacyjnym. To pozwoliłoby organom podatkowym na niewszczynanie postępowania podatkowego przed prawomocnym zakończeniem postępowania sądowo-administracyjnego dotyczącego interpretacji bez narażania się na ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego interpretacja dotyczy.

Bibliografia

Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2015*, Unimex, Warszawa 2015.

Babiarz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013.

Brzeziński B., Olesińska A., *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2011, nr 1.

Dzwonkowski H., *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego*, „Przegląd Podatkowy" 2003, nr 6.

Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2014.

Etel. L (red.), *System prawa podatkowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2015 r., I FSK 481/14 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl, data dostępu: 19.09.2015).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11 (Dz. U. z 2012 r., poz. 848).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12 (Dz. U. z 2013 r., poz. 1313).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 maja 2015 r., 1246/14 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl, data dostępu: 19.09.2015).

Fiscal Efficiency of Tax System and Limitation of Tax Liabilities

The paper analyses the influence of stability and predictability of a limitation term of tax liability on the efficiency of a tax system. In the author's opinion legislative defects confirmed under the jurisdiction of Polish Constitutional Tribunal mentioned in the paper have ruined the certainty of taxation. Tax liabilities have been terminated due to unconstitutionality of tax regulations. Moreover, serious interpretation doubts make it impossible to determine whether given tax liabilities were terminated or not. Such a situation does not favour the certainty and predictability of taxation and consequently also the efficiency of a tax system, creating additional costs both for taxpayers and tax authorities. Amendments to tax rules are needed to make the provisions comply with the constitutional standards and to avoid interpretation doubts as well as to eliminate premises of limitation term prolongation which are not connected to the process of calculating or collecting taxes.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 19/11/2026 08:27:36

Efektywność fiskalna systemu podatkowego a przedawnienie zobowiązań podatkowych

W artykule poddano analizie wpływ stabilności i przewidywalności terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na efektywność fiskalną systemu podatkowego. W ocenie autora wady legislacyjne stwierdzone w powołanych w tekście orzeczeniach TK zachwiały pewnością opodatkowania. Uznanie za niezgodne z przepisami konstytucyjnymi przepisów o.p. doprowadziło do wygaśnięcia zobowiązań podatkowych mimo podejmowania przez właściwe organy działań na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Ponadto daleko idące wątpliwości interpretacyjne nie pozwalają często stwierdzić, czy poszczególne zobowiązania podatkowe zostały przedawnione. Tego rodzaju sytuacja nie sprzyja pewności i przewidywalności opodatkowania oraz w konsekwencji efektywności fiskalnej systemu podatkowego, generując dodatkowe koszty po stronie podatników i organów podatkowych. Niezbędna jest więc zmiana przepisów, która umożliwi ich dostosowanie do standardów konstytucyjnych, wyeliminowanie kontrowersji interpretacyjnych oraz doprowadzi do usunięcia przesłanek przedłużających termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, niemających związku z procedurą wymiaru bądź poboru podatku.