

II FPS 4/13, Wpływ upływu terminu przedawnienia na toczące się postępowanie podatkowe. - Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

Opublikowano: ONSAiWSA 2015/1/1, M.Podat. 2014/12/32-37, OSP 2015/4/37, POP 2014/6/537-544, LEX nr 1508654

Uchwała

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

cała izba NSA W-wa

z dnia 29 września 2014 r.

II FPS 4/13

Wpływ upływu terminu przedawnienia na toczące się postępowanie podatkowe.

TEZA aktualna

W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzemieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

PUBLIKACJE

Glosa do uchwały NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13

Glosa do uchwały NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13

Glosa do uchwały NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski.

Sędziowie NSA: Stefan Babiarz, Adam Bącał, Stanisław Bogucki, Jacek Brolik, Beata Cieloch, Krystyna Chustecka, Arkadiusz Cudak, Bogusław Dauter, Maria Dożynkiewicz, Anna Dumas, Antoni Hanusz, Grażyna Jarmasz, Zbigniew Kmiecik, Tomasz Kolanowski, Marek Kołaczek, Bogdan Lubiński, Sylwester Marciniak, Małgorzata Niezgódka-Medek, Danuta Oleś (sprawozdawca), Jerzy Płusa, Sławomir Presnarowicz, Jan Rudowski, Jerzy Rypina, Barbara Wasilewska, Roman Wiatrowski, Małgorzata Wolf-Kalamala, Aleksandra Wrzezińska-Nowacka (autor uzasadnienia), Tomasz Zborzyński (współsprawozdawca), Janusz Zubrzycki.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej "D.-B." sp. z o.o. w T. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 czerwca 2013 r. w sprawie ze skargi "D.-B." sp. z o.o. w T. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 9 lipca 2012 r. w przedmiocie wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2005 r., po rozpoznaniu z udziałem zastępcy

Prokuratora Generalnego Roberta Hernanda na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 19 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 513/13 do wyjaśnienia w trybie art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, a następnie postanowieniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 marca 2014 r., wydanym na podstawie art. 264 § 4 powyższej ustawy, całemu składowi Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego:

"Czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)?"

podjął następującą uchwałę

W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a / ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Uzasadnienie faktyczne

Zagadnienie prawne zostało przedstawione przez skład orzekający w sprawie, w której przedmiotem było określenie straty w podatku dochodowym i możliwości orzekania o jej wysokości po upływie terminu, o którym mowa w art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Wyrokiem z 15 listopada 2012 r., I SA/Go 751/12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim oddalił skargę "D.-B." sp. z o.o. w T. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze z 9 lipca 2012 r. w przedmiocie wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2005 r. W stanie faktycznym sprawy decyzją z 22 marca 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze określił skarżącą wysokość straty poniesionej w 2005 r. Odnosząc się do wniosku o umorzenie postępowania, organ podatkowy pierwszej instancji wskazał, że powołany przez spółkę art. 70 O.p. nie dotyczy pojęcia straty z działalności gospodarczej, lecz jedynie zobowiązania podatkowego. Decyzją z 9 lipca 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze, powołując art. 233 § 2 O.p., uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia temu organowi, ponieważ rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia w znacznej części postępowania dowodowego.

W skardze na powyższą decyzję zarzucono naruszenie: art. 208, art. 210 § 1 ust. 5 i 6, art. 70 i art. 24 O.p. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim uznał skargę za niezasadną. Sąd podkreślił, że zgodnie z art. 70 § 1 O.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wobec tego zobowiązanie podatkowe skarżącej za 2005 r.

przedawniło się z upływem 2011 r. i nie ulegało wątpliwości, że przepisy O.p. nie pozwalały na przyjęcie, iż strata jako stan faktyczny się przedawnia. Prawo organu podatkowego do wydania decyzji określającej jej wysokość jest ograniczone w czasie ze względu na treść art. 24 O.p. Ograniczenie prawa do wydania decyzji określającej wysokość straty wynika wyłącznie z roli, jaką dla ustalenia prawno-podatkowego stanu faktycznego odgrywa wysokość straty poniesionej przez podatnika. Skoro art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) umożliwia odliczenie straty od dochodu w ciągu kolejnych pięciu lat podatkowych, to organy podatkowe mogą określić wysokość tej straty w terminie, w jakim są uprawnione do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym, co wiąże się z koniecznością ustalenia podstawy faktycznej takiego rozstrzygnięcia. Ponieważ strata jest jednym z elementów takiej podstawy, czasową granicą określenia straty jest ostatni rok, w którym podatnik będzie mógł rozliczyć stratę, bądź ostatni, w którym ją faktycznie rozliczył. W praktyce to oznacza, że o ile zobowiązanie podatkowe spółki za 2005 r. przedawniło się, stosownie do art. 70 § 1 O.p., z dniem 31 grudnia 2011 r., o tyle wydanie decyzji określającej wysokość straty może nastąpić w terminie pięciu lat po upływie roku kalendarzowego, w którym upłynął pięcioletni okres, w którym odliczenie straty - na podstawie art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. - było możliwe, jeśli podatnik stratę powstałą w tym właśnie roku podatkowym rozlicza w pięciu następnych latach.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku skarżąca zarzuciła naruszenie:

- prawa procesowego, tj. art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c / oraz art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) przez niewłaściwe zastosowanie, ponieważ z treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że WSA w Gorzowie Wielkopolskim pobieżnie skontrolował prawidłowość ustaleń organu podatkowego oraz legalność wydanej decyzji;

- prawa materialnego:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a / w zw. z art. 174 pkt 1 P.p.s.a. i w zw. z art. 208 O.p. przez zaniechanie umorzenia postępowania z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego, tym samym sąd powinien był, sprawując kontrolę legalności, zastosować środek określony w ustawie i uchylić zaskarżoną decyzję oraz umorzyć postępowanie;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a / w zw. z art. 174 pkt 1 P.p.s.a. i w zw. z art. 70 oraz art. 24 O.p. przez zaniechanie zastosowania tych artykułów mimo zaistnienia przesłanek do stwierdzenia przedawnienia.

Postanowieniem z 19 czerwca 2013 r. w sprawie II FSK 513/13 Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 269 § 1 P.p.s.a. przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne: "Czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1

O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, które wygasło przez zapłatę (art.

59 § 1 pkt 1 O.p.)?". Uzasadniając swoje stanowisko, NSA wskazał, że rozpoznanie skargi kasacyjnej wymagałoby zastosowania w sprawie uchwał y składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, zgodnie z którą w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 O.p.). Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym sprawę nie podzielił stanowiska zajętego w powyższej uchwale ani wspierającej go argumentacji, w związku z czym, w jego ocenie, zachodziła konieczność ponownego przedstawienia tego zagadnienia prawnego składowi poszerzonemu Naczelnemu Sądowi Administracyjnego do rozstrzygnięcia. W odniesieniu do treści uchwały wskazano, że z akt sprawy, w której została ona podjęta, wynika, iż upływ terminu przedawnienia nastąpił na etapie postępowania odwoławczego (po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji). W związku z tym, nawet gdyby przyjąć za prawidłowy pogląd wyrażony w uchwale co do procesowego skutku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, podstawę umorzenia postępowania w sprawie powinien stanowić art. 233 § 1 pkt 1 lit. a / (tak w pytaniu, prawidłowo powinno być art. 233 § 1 pkt 2 lit. a / - uwaga Sądu), a nie art. 208 § 1 O.p. Zgodnie z tym pierwszym przepisem w istotnym dla sprawy zakresie organ odwoławczy wydaje decyzję, w której uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości i umarza postępowanie w sprawie. Taka sytuacja zachodzi, gdy w trakcie prowadzonego postępowania odwoławczego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, jak również gdy upływu terminu przedawnienia nie zauważył organ pierwszej instancji.

Organ odwoławczy bowiem jest związany stanem prawnym i faktycznym istniejącym w dniu wydania zaskarżonej decyzji (por. D. Szubielska, Rozstrzygnięcie sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, "Przegląd Podatkowy " 2003, nr 2, s. 52 i nast.). Artykuł 208 § 1 O.p. miałby natomiast zastosowanie w sytuacji upływu terminu przedawnienia przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji. Bez większego znaczenia dla przyjętego w uchwale stanowiska pozostaje zmiana treści art. 208 § 1 O.p. od 1 września 2005 r. Po pierwsze, przed tą datą nikt w orzecznictwie ani w piśmiennictwie prawniczym nie kwestionował, że upływ terminu przedawnienia skutkuje bezprzedmiotowością postępowania, a po wtóre, wprowadzona zmiana została podyktowana skreśleniem z tą samą datą art. 70b O.p., który stanowił, że jeżeli w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, postępowanie to powinno zostać umorzone w drodze postanowienia. Innymi słowy, dokonana zmiana dotyczyła w istocie formy rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania, a nie wprowadzenia nowej przesłanki obligatoryjnego umorzenia postępowania. Treść uchwał y budzi, w ocenie Sądu pytającego, wątpliwości również w kontekście treści zadanego pytania. Otóż pytanie składu orzekającego dotyczyło orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Tymczasem skład poszerzony podjął uchwałę ogólnie w odniesieniu do wszystkich podatków, nie zważając ani na treść pytania, ani na specyfikę podatku, którego dotyczyło pytanie prawne. Wskazano w pierwszej kolejności, że w uzasadnieniu uchwał y z 3 grudnia 2012 r. podnosi się istotę i cel instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, odwołując się w tym zakresie do analogicznej instytucji prawa cywilnego.

Odwołanie w tym zakresie do prawa cywilnego nie jest prawidłowe, jak również cel przedawnienia zobowiązania w prawie cywilnym nie jest tożsamy z celem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 czerwca 2011 r., P 26/10 (OTK ZU-A 2011, nr 5, poz. 43, pkt 4.1.). Stwierdził mianowicie, że "cele przedawnienia na gruncie prawa cywilnego nie mogą być zaakceptowane na gruncie prawa podatkowego. Zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych należy rozpatrywać w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a także art. 217 Konstytucji, który ustanawia władz finansowe państwa". Zdaniem Trybunału "niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej". Nie znajduje uzasadnienia pogląd zawarty w uzasadnieniu uchwały (za wyrokiem składu siedmiu sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/9), że "okoliczność, iż podatnik wpłacił podatek, nie może w tak znaczący sposób pogarszać sytuacji prawnej tego podmiotu w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku podatkowego. Wykładnia art. 70 § 1 O.p. nie może dyskryminować podatnika, który wywiązuje się ze swoich obowiązków, uiszczając daninę publicznoprawną, a preferować tych podatników, którzy takich obowiązków nie realizują". Otóż, jak zostało powiedziane wyżej, konstytucyjną zasadą jest płacenie podatków. W związku z tym z tego faktu nie można wyciągać korzystnych dla siebie wniosków. "Przedawnienie [bowiem] stanowi wyłącznie wyraz polityki ustawodawcy, przez co nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki chronione konstytucyjnie ani jako ekspektatywa takiego prawa" (por. wyrok TK z 25 maja 2004 r., SK 44/03, OTK ZUA 2004, nr 5, poz. 46, pkt 4). Ponadto wobec podatnika, który zobowiązania podatkowego nie uiszcza w terminie, wszczynana jest egzekucja administracyjna, która nie tylko przerywa bieg terminu przedawnienia, ale także może doprowadzić do wyegzekwowania całej kwoty wraz z odsetkami, to po pierwsze. Po drugie, pożądanym konstytucyjnie sposobem wygasania zobowiązań jest szeroko rozumiana zapłata podatku (jako efektywny sposób wygasania zobowiązania). Inne sposoby wygasania zobowiązań (nieefektywne), nieprowadzące do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości konstytucyjne (por. A. Gomułowicz, Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego, "Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2008, z. 3, s. 63 i nast.). Po trzecie, dotychczas stosowana wykładnia analizowanych przepisów, co do zasady, wcale takiego zróżnicowania nie uzasadnia. Przykładowo, umorzenie postępowania w sprawie z powodu upływu terminu przedawnienia w toku trwającego postępowania odwoławczego będzie dla podatnika niekorzystne, jeżeli zapłata podatku nastąpiła w wyniku złożenia zeznania podatkowego, a podatnik w toku trwającego postępowania podatkowego tę wysokość podatku kwestionuje. Sąd pytający odniósł się do wywodu zawartego w uchwale odnośnie do instytucji zwrotu nadpłaty. Zgodnie z art. 79 § 1 O.p. instytucja ta nie będzie miała zastosowania (postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może być wszczęte) w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania, oczy wiście w zakresie zobowiązań

podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola. Nie negując poglądu, że w przypadku wniosku o nadpłatę złożonego przed upływem terminu przedawnienia należy orzec również po jego upływie, nie można zapominać o treści art. 79 § 1 O.p. oraz o tym, że ustawodawca posłużył się zwrotem normatywnym "po upływie terminu przedawnienia", a nie - jak w przypadku art. 208 § 1 O.p. - zwrotem "w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego". Tego rozróżnienia mającego określony skutek prawny NSA w składzie poszerzonym zdaje się nie widzieć, skoro we wcześniejszym wywodzie stwierdza, że art. 208 § 1 O.p. określa procesowy skutek upływu terminu przedawnienia, gdy tymczasem w przepisie tym, odmiennie niż w art. 79 § 2 O.p., mowa jest o przedawnieniu zobowiązania podatkowego. O ile więc upływ terminu ma wyłącznie charakter procesowy, to przedawnienie zobowiązania podatkowego ma charakter materialnoprawny. Co najistotniejsze, każda z przesłanek umorzenia postępowania (bezprzedmiotowości postępowania) oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, skutkującego tym, że nie można załatwić sprawy co do istoty. Błędny jest więc pogląd wy prowadzony na tle stosowania art. 79 § 2 O.p., że upływ terminu przedawnienia stanowi ujemną przesłankę procesową orzekania przez organ podatkowy co do przedawnionego zobowiązania podatkowego, gdyż skutkuje bezprzedmiotowością postępowania. Odwołanie się do instytucji zwrotu nadpłaty nie tylko nie wspomaga argumentacji dla przyjętej w uchwale tezy, ale - co gorsza - może przyczynić się do powstania wielu wątpliwości w praktyce i orzecznictwie sądowym. Za kwestię najistotniejszą uznano w pytaniu niezakwestionowanie przez skład poszerzony faktu, że zapłata podatku w wysokości takiej samej lub wyższej niż wynikająca ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa skutkuje wygaśnięciem zobowiązania (na temat zapłaty podatku i jego prawnopodatkowych konsekwencji por. A. Kazimierzak, Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, glosa do uchwał y NSA z 8 października 2007 r. sygn. akt I FPS 4/07, "Gdańskie Studia Prawnicze - Przegląd Orzecznictwa" 2008, nr 4, s. 89 i nast. oraz M. Siwiński, Zapłata podatku nie powinna skończyć postępowania, glosa do uchwał y NSA z 3 grudnia 2012 r. sygn. akt I FPS 1/12, "Prawo i Podatki" 2013, nr 4, s. 30 i nast.). W takiej sytuacji zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Z tej konstatacji nie wynika natomiast, co należy rozumieć przez pojęcie "w wysokości (...) wynikającej ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa". Najprawdopodobniej chodzi w tym sformułowaniu o rzeczywiście, obiektywnie istniejącą kwotę zobowiązania podatkowego. Nie wolno jednak zapominać, że jej wysokość musi być skonkretyzowana. Innymi słowy, musi istnieć w momencie zapłaty podstawa prawna, z której wynika kwota tego zobowiązania. Podzielono w tym zakresie pogląd B. Brzezińskiego, że można mówić o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego w odniesieniu do podstawy prawnej, jaka w danym momencie istnieje (deklaracja podatkowa, skorygowana deklaracja podatkowa, decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, decyzja organu podatkowego w tej samej sprawie). To, czy ustalenia w nich zawarte odpowiadają rzeczywiście, "idealnej" kwocie zobowiązania podatkowego, nie ma i nie może mieć znaczenia (B. Brzeziński, glosa do wyroku składu siedmiu sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r. sygn. akt I FPS 5/09, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2012, nr 4, s. 321). Z treści uzasadnienia zdaje się także wynikać, że skład poszerzony nie kwestionuje faktu, iż zapłata podatku, skutkująca wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, może wynikać zarówno z

decyzji ostatecznej, jak i z decyzji nieostatecznej czy deklaracji podatkowej. Wskazano także, że skład poszerzony podziela również pogląd, iż zaistnienie jednego ze zdarzeń przewidzianych w art. 59 § 1 pkt 1-9 O.p. wyklucza możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z pozostałych przyczyn. Nie może bowiem ponownie wygasnąć zobowiązanie, które już nie istnieje. Sąd w uchwale stwierdza natomiast, w pewnej sprzeczności do poprzednich wywodów, że sytuacja zmienia się po upływie terminu określonego w art. 70 § 1 O.p., ponieważ nie ma już żadnych wątpliwości, iż zobowiązanie wygasło w całości. Nie istnieje już stosunek prawny, nie ma zatem konieczności weryfikowania zeznania podatkowego. Teza ta jest zasadna, ale tylko w odniesieniu do tej części zobowiązania podatkowego, które nie wygasło na skutek zapłaty. Skoro w tej części zobowiązanie podatkowe nie wygasło na skutek zapłaty, może ono wygasnąć na skutek przedawnienia. W pozostałym zakresie zobowiązanie podatkowe nie przedawnia się, bo wygasło na skutek zapłaty. W związku z tym sam upływ terminu przedawnienia nie ma i nie może mieć żadnego wpływu na bieg postępowania odwoławczego (por. B. Brzeziński, op. cit., s. 322; M. Siwiński, op. cit., s. 30 i nast.; L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Wygasanie zobowiązań podatkowych a przedawnienie, "Jurysdykcja Podatkowa" 2007, nr 3, s. 81 i nast.). Wskazano, że trudno jest podzielić pogląd składu poszerzonego co do tego, że skutki materialnoprawne upływu terminu przedawnienia nie odnoszą się do jego skutków procesowych. Otóż należy zauważyć, że zasadą jest, iż skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest nie tylko jego wygaśnięcie, ale w dalszej konsekwencji umorzenie postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości. Przy czym w sytuacji, w której przedawnienie zobowiązania (skutek materialnoprawny) nie następuje, bo wcześniej zobowiązanie wygasło na skutek zapłaty, nie może nastąpić umorzenie postępowania (skutek procesowy), ponieważ jest on wyłącznie konsekwencją skutku materialnoprawnego przedawnienia, a nie samego upływu terminu przedawnienia. Zdaniem Sądu pytającego nie znajduje aprobaty argument gwarancyjny instytucji przedawnienia. Poza przy toczonymi już wywodami Trybunału Konstytucyjnego przywołano retoryczne pytanie, jakie postawił B. Brzeziński, a mianowicie co miałyby być przedmiotem ochrony w sytuacji, gdy podatek we właściwej wysokości został zapłacony - i to przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (B. Brzeziński, op. cit., s. 139).

Postanowieniem z 3 marca 2014 r., II FPS 4/13 Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów na podstawie art. 264 § 4 P.p.s.a. przekazał zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia pełnemu składowi Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uzasadnieniu wskazano, że z uwagi na skomplikowany charakter zagadnienia, znaczenie uchwały również dla sędziów orzekających w Izbie Gospodarczej, wagę zagadnienia, skład siedmiu sędziów, któremu przedstawiono do rozpoznania zagadnienie prawne, uznał za zasadne przekazać zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia Izbie Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Prokurator Generalny wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści:

"W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez

zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)".

Pełnomocnik skarżącej przyłączył się do stanowiska Prokuratora Generalnego.

Uzasadnienie prawne

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 269 § 1 P.p.s.a., jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Zagadnienie to, wobec nakazu odpowiedniego stosowania art. 187 § 1 P.p.s.a., powinno pozostawać w związku z rozpoznawaną sprawą. Z uwagi na treść art. 269 § 2 in fi ne P.p.s.a. Naczelnny Sąd Administracyjny nie może jednak odmówić podjęcia uchwały nawet wówczas, gdy stanowisko zajęte w uchwale nie ma zastosowania w danej sprawie (por. A. Kabat, nota 15 komentarza do art. 269 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Lex SIP 2013).

Niniejsze zagadnienie prawne powstało na tle sprawy, której przedmiotem było określenie straty w podatku dochodowym. Istotą sporu jest możliwość orzekania o wysokości straty po upływie terminu, o którym mowa w art. 70 O.p. W podstawach skargi kasacyjnej wymieniono jako naruszone art. 70 i art. 24 O.p., a także art. 145 § 1 pkt 1 lit. a / w zw. z art. 174 pkt 1 P.p.s.a. w zw. z art. 208 O.p. Strona skarżąca (Spółka) wywodziła, że po upływie terminu przedawnienia nie jest możliwe określenie straty w podatku dochodowym na podstawie art. 24 O.p. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, której tezy nie podziela skład pytający, została wydana w sprawie, w której przedmiotem sporu było zobowiązanie podatkowe, a podatek wynikający z decyzji organu pierwszej instancji został zapłacony w toku postępowania odwoławczego. W uchwale tej wyrażono pogląd, że terminy przedawnienia, określone w art. 70 § 1 O.p., stanowią datę graniczną, do której organy podatkowe mogą prowadzić postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego.

Upływ terminu przedawnienia uznano za negatywną przesłankę procesową prowadzenia postępowania podatkowego także w sytuacji, gdy z uwagi na zapłatę podatku zobowiązanie podatkowe wygasło. Odróżniono skutki materialnoprawne i procesowe upływu terminu przedawnienia. Z tezy uchwały można w związku z tym wyprowadzić pogląd, że termin wskazany w art. 70 § 1 O.p. ma każdorazowo znaczenie dla oceny dopuszczalności prowadzenia postępowania podatkowego, w tym także w sprawie określenia straty podatkowej. Strata nie jest, zgodnie z właściwie jednolitą dotychczas linią orzecniczą, uznawana za zobowiązanie podatkowe. Z tego powodu przyjmowano, że nie może ona podlegać przedawnieniu tak jak zobowiązania podatkowe, a organ może prowadzić postępowanie dotyczące określenia straty tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata została odliczona (tak m.in. w wyrokach NSA z 13 maja 2010 r., II FSK 402/09, z 27 sierpnia 2010 r., II FSK 583/09, z 3 września 2013 r., II FSK 2208/12 - dostępnych w CBOSA). Jeżeli jednak przyjąć, że upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe, to ten skutek procesowy mógłby również uniemożliwić kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku dochodowym po

upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia bowiem można wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za czas, za jaki obliczana jest strata. Taki pogląd wyrażała skarżąca w skardze kasacyjnej w sprawie, w której przedstawiono zagadnienie prawne. Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając ten zarzut kasacyjny, musiałby zatem ocenić jego zasadność, uwzględniając pogląd wyrażony w uchwale z 3 czerwca 2013 r., I FPS 6/12.

Tym samym przedstawione zagadnienie prawne ma związek z rozpoznawaną sprawą. Kwestionując pogląd przyjęty w uchwale z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, Sąd pytający zwrócił uwagę, że jej teza nie odnosi się do stanu prawnego sprawy, w której powstało zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. W powołanej uchwale wyrażono pogląd, że: "W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 O.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r.) po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 O.p.)". W ocenie składu pytającego, nawet gdyby przyjąć za prawidłowy pogląd wyrażony w uchwale co do skutku procesowego wygaśnięcia zobowiązania, podstawę umorzenia postępowania przez organ odwoławczy powinien stanowić art. 233 § 1 pkt 1 lit. a / (przepis ten wskazano w uzasadnieniu pytania omyłkowo, chodzi o art. 233 § 1 pkt 2 lit. a /), a nie art. 208 § 1 O.p. Niewątpliwie uwaga ta jest słuszna. Treść rozstrzygnięć, jakie wydaje organ odwoławczy, została bowiem enumeratywnie wymieniona w art. 233 O.p., a przepis ten nie odsyła do art. 208 § 1 O.p. jako przepisu wskazującego treść rozstrzygnięcia organu odwoławczego. W art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ O.p. nie wskazano jednak przesłanek uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania. Z analizy orzecznictwa można wyprowadzić wnioski, że przyczyną tą jest bezprzedmiotowość postępowania, w tym także z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego (tak m.in. w wyrokach NSA z 14 listopada 2012 r., I FSK 1863/11, z 31 stycznia 2014 r., II FSK 2954/13 - oba dostępne w CBOSA).

Wskazanie art. 208 § 1 O.p. zamiast art. 233 § 1 pkt 2 lit. a / O.p. jako podstawy umorzenia, aczkolwiek nieprawidłowe, nie przesądza zatem o wadliwości przyjętego poglądu dotyczącego skutków upływu terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego. Jak słusznie zauważył Sąd pytający w tej sprawie, pytanie prawne, w którego wyniku została podjęta uchwała z 3 grudnia 2012 r., I FSK 1/12, dotyczyło podatku od towarów i usług, natomiast teza uchwały ma szerszy charakter - nie odnosi się wprost do żadnego z podatków (ma charakter ogólny).

Skład obecnie przedstawiający zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia zawęził problem do możliwości prowadzenia postępowania i orzekania o wysokości podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże biorąc pod uwagę, że podstawę przedstawienia zagadnienia prawnego stanowił art. 269 § 1 P.p.s.a., stanowisko zajęte przez skład rozszerzony powinno odnosić się ogólnie do możliwości orzekania i określenia zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, jakiego podatku postępowanie to dotyczy, taki bowiem pogląd w założeniu składu pytającego ma zostać obalony. Wydaje się zresztą, że skoro art. 70 § 1 O.p. odnosi się do wszelkich zobowiązań podatkowych w rozumieniu art. 5 O.p., to uchwała odnosząca się jedynie do konkretnego podatku może powodować wątpliwości co do zakresu

jej ogólnej mocy wiążącej, wynikającej z art. 269 § 1 P.p.s.a., i wywołać potrzebę przedstawiania tożsamego w istocie zagadnienia prawnego przez inne składy orzekające w sprawach dotyczących innych podatków.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest jednym ze sposobów (nieefektywnym) wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, jak wskazano w wyroku z 8 października 2013 r., SK 40/12 (OTK ZU-A 2013, nr 7, poz. 97, Dz.U. z 2013 r. poz. 1313), pozwala na wywiedzenie pewnych reguł dotyczących tej instytucji i swobody ustawodawcy przy jej regulowaniu. Zasadą, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego (wyrok z 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK ZU-A 2012, nr 7, poz. 81, podobnie w wyroku z 21 czerwca 2011 r., P 26/10, OTK ZU-A 2011, nr 5, poz. 43). Przedawnienie nie jest więc podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone (tak w powołanym wyroku P 30/11, teza ta pojawiła się wcześniej w innych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego na tle przepisów z zakresu prawa karnego). Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy równocześnie realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych - konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje w związku z tym oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych (tak w powołanym wyroku P 30/11). Zarówno wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak i określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawiono uznaniu ustawodawcy. Może on wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną.

Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie (tak w wyroku z 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK ZU-A 2012, nr 6, poz. 65). Jednocześnie z uwagi na gwarancyjny charakter przepisów dotyczących biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia swoboda ustawodawcy w ich stanowieniu jest ograniczona (tak w powołanym wyroku P 30/11). Mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego, bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość,

nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należytym wysokości. Naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak, zdaniem Trybunału, wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecie. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji (tak w powołanym wyroku P 41/10). W tym ostatnim orzeczeniu, uznając art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. za niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, Trybunał, dzieląc dotychczasową linię orzeczniczą, uznał, że przedawnienie w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką przymusową w toku kontroli podatkowej, staje się instytucją pozorną i wydrążoną z treści, co jest sytuacją niedopuszczalną. Skoro ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, przy określeniu zasad jej działania (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym), takich jak długość terminu przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania i wyłączania) powinien przestrzegać standardów konstytucyjnych. Tymczasem badany przepis stanowi podstawę podziału potencjalnych podatników (wobec których zastosowano zabezpieczenie podatkowe w toku kontroli podatkowej) na dwie grupy podmiotów, w zależności od tego, czy posiadają oni składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę. Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że "długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatkami. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat - ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych - mogą przestać spełniać wymogi konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania."

Z powołanych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego należy wyprowadzić wniosek, że niedopuszczalne jest takie uregulowanie instytucji przedawnienia, które będzie prowadzić do istnienia po stronie podatników niepewności co do ich sytuacji prawnej przez bardzo długi okres. Terminy przedawnienia nie powinny także przekraczać czasu, w którym możliwe będzie wykazanie przez uczciwego podatnika, że należycie wywiązał się z obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych. Nawet w przypadku podatników, którzy uchylają się od opodatkowania, różnicowanie ich sytuacji z uwagi na prawnie nieistotne cechy należy uznać

za niedopuszczalne. Zasady te należy uwzględniać przy wykładni przepisów regulujących przedawnienie w prawie podatkowym oraz określających dopuszczalność prowadzenia postępowania podatkowego, zgodnie z wymogiem przyjmowania znaczenia przepisów podatkowych w zgodzie z Konstytucją (por. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 95).

W uchwale z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12 nie podważono stanowiska wyrażonego we wcześniejszej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 października 2007 r., I FPS 4/07 (CBOSA), zgodnie z którą "Zapłata zaległości podatkowej w podatku od towarów i usług powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 59 § 1 pkt 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym w 2002 r. także wówczas, gdy następuje w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego." Uzasadniając przyjętą tezę, poszerzony skład NSA stwierdził m.in., że sytuacja podatnika, który dobrowolnie płaci podatek wynikający z decyzji organu pierwszej instancji i jednocześnie wnosi odwołanie od tej decyzji, nie jest mniej korzystna niż sytuacja podatnika, który zapłaty takiej na tym etapie postępowania nie dokonuje. W tym drugim przypadku bowiem organ może wszcząć postępowanie egzekucyjne, doprowadzić do przymusowego wykonania zobowiązania, a także poprzez wykonanie pierwszej czynności egzekucyjnej wywołać skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. W stanie prawnym, którego dotyczyła uchwała z 8 października 2007 r., decyzja organu pierwszej instancji była natychmiast wykonalna, a wniesienie odwołania nie wstrzymywało jej wykonania (art. 224 § 1 O.p.). Wstrzymanie w całości lub w części wykonania decyzji następowało w drodze postanowienia organu podatkowego po spełnieniu przesłanki szczególnie ważnego interesu strony i na jej wniosek (art. 224 § 2 O.p.). W powołanej uchwale nie wypowiedziano się jednakże co do skutków procesowych wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w razie zapłaty, dokonanej w toku postępowania podatkowego, przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy po upływie terminów, o których mowa w art. 70 O.p. Nie było to bowiem przedmiotem pytania prawnego, a tym samym przedmiotem powołanej uchwały.

W wyniku zmiany dokonanej ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318) art. 224 O.p. został uchylony, a dodano do działu IV tej ustawy rozdział 16a "Wykonanie decyzji". Zgodnie z art. 239a O.p. decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Nadanie rygoru jest uzależnione od spełnienia przesłanek określonych w art. 239b § 1 i § 2 tej ustawy. Jest on nadawany przez organ pierwszej instancji w drodze postanowienia, podlegającego zaskarżeniu zażaleniem (art. 239b § 3 i § 4 O.p.). Zasadą zatem jest obecnie, odmiennie niż w stanie prawnym obowiązującym w 2002 r., wykonalność decyzji ostatecznej. Decyzja nieostateczna, czyli decyzja organu pierwszej instancji, może podlegać przymusowemu wykonaniu wyjątkowo, po spełnieniu ustawowych warunków i wydaniu postanowienia. Ponadto zgodnie z uchwałą podjętą przez Naczelną Sąd Administracyjny 28 kwietnia 2014 r., I FPS 8/13 (CBOSA) uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i

art. 60 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2012 r. poz. 1015 ze zm.) postępowania egzekucyjnego powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 O.p. Podatnik, który nie płaci dobrowolnie podatku wynikającego z decyzji organu pierwszej instancji i wnosi odwołanie, nie musi się więc co do zasady obawiać wszczęcia przeciwko niemu postępowania egzekucyjnego. Uchylenie rygoru natychmiastowej wykonalności powoduje także unicestwienie skutków wykonania decyzji w drodze egzekucji, w tym także skutku w postaci przerwy biegu terminu przedawnienia.

Mimo trafności tezy uchwały z 8 października 2007 r. część argumentów przemawiających za jej podjęciem, a dotyczących braku różnic między sytuacją podatnika płacącego podatek dobrowolnie a sytuacją podatnika, który decyzji dobrowolnie nie wykonuje, jest zatem - wobec zmiany stanu prawnego - nieaktualna. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte obecnie wyjątkowo, po nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Jeżeli jednak nie wystąpi żadna z przesłanek wskazanych w art. 239b § 1 i § 2 O.p., w stosunku do tego podatnika zobowiązanie podatkowe będzie mogło wygasnąć wskutek przedawnienia w toku postępowania podatkowego, po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji. Zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie stanowi zaś formy obrony przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego.

Najistotniejszym skutkiem upływu terminu przedawnienia jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 O.p.). Jest to skutek identyczny ze skutkiem zapłaty zobowiązania.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego to jednak tylko jeden z wielu skutków upływu terminu z art. 70 § 1 O.p. Upływ terminu przedawnienia stanowi przesłankę odmowy uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli wydanie nowej decyzji co do istoty sprawy z uwagi na istnienie przesłanki wznowienia nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 O.p. (art. 245 § 1 pkt 3 lit. b/ O.p.). Mimo istnienia przesłanek wznowienia postępowania ustawodawca zakazuje zatem wydania nowej decyzji z uwagi na upływ terminu przedawnienia i zezwala wyłącznie na wskazanie w rozstrzygnięciu istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz okoliczności uniemożliwiających uchylenie decyzji. Przepis nie uzależnia wystąpienia tego skutku od tego, czy zobowiązanie wynikające z wadliwej decyzji zostało zapłacone przed upływem terminu przedawnienia, czy też nie (odwołuje się do upływu terminów), ani od przyczyny wznowienia.

Podobne rozwiązanie przewidziano w art. 247 § 2 O.p. Organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. W takim przypadku organ podatkowy jedynie w rozstrzygnięciu stwierdza, że decyzja zawiera wady określone w art. 247 § 1, oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie nieważności decyzji (art. 247 § 3 O.p.). Ze wskazanych wyżej przepisów wynika, że upływ terminu z art. 70 O.p., niezależnie od tego, czy podatek został zapłacony, skutkuje niemożnością orzekania o wysokości tego podatku nawet w przypadku kwalifikowanej wady decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Nie budzi wątpliwości,

że określając granice czasowe możliwości orzekania co do istoty sprawy, ustawodawca odwołał się do terminów przedawnienia, a nie do przedawnienia zobowiązania.

Zgodnie z art. 79 § 2 O.p. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W wyniku złożenia takiego wniosku przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania organ podatkowy orzeka o wysokości nadpłaty bądź odmawia jej stwierdzenia w całości lub w części. Jest to możliwe, jak trafnie wskazano w uzasadnieniu pytania, także po upływie terminu przedawnienia. Należy jednak zwrócić uwagę, że z przepisu tego wynika, iż termin przedawnienia zobowiązania (które wcześniej niewątpliwie wygasło wskutek zapłaty, skoro podatnik domaga się stwierdzenia nadpłaty) jest datą graniczną, po której nie można już zgłosić żądania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Prawo podatnika do żądania zwrotu nadpłaconego bądź nienależnie zapłaconego podatku jest zatem ograniczone czasowo.

Wynika także z tego przepisu, że ustawodawca uznał za konieczne wyraźne wskazanie, iż tylko w razie zgłoszenia wniosku przed upływem terminu przedawnienia organ ma prawo badania wysokości zobowiązania w celu stwierdzenia, czy podatek nie został nadpłacony bądź zapłacony nienależnie. Badanie to będzie ograniczone wyłącznie do tych okoliczności, które wynikają z wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ nie ma bowiem w takim wypadku obowiązku, a przede wszystkim możliwości wszczęcia postępowania podatkowego w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego (por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 stycznia 2014 r., II FSK 5/12, CBOSA). Mimo wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty znaczenie dla ustawodawcy nadal więc mają terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 88 § 1 O.p. podatnicy wystawiający rachunki są obowiązani kolejno je numerować i przechowywać kopie tych rachunków, w kolejności ich wystawienia, do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Obowiązek przechowywania rachunków zatem jest ograniczony okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dotyczy to również kontrahentów podatnika, którzy mogą dysponować dokumentami potwierdzającymi wiarygodność jego wyjaśnień i oświadczeń zawartych w deklaracjach podatkowych.

Z powołanych przepisów prawa (art. 245 § 1 pkt 3, art. 247 § 2, art. 79 § 2, art. 88 § 1 O.p.) zatem wynika, że ustawodawca wiąże z upływem terminów przedawnienia również skutki inne niż wygaśnięcie zobowiązania, w tym także skutki procesowe (odmowę zmiany czy uchylenia decyzji) czy odnoszące się do obowiązków dokumentacyjnych. Odwołując się do terminów przedawnienia, posługuje się przy tym niejednolitymi wyrażeniami. W art. 79 § 2 O.p. stanowi o wygaśnięciu prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty "po upływie terminu przedawnienia", "do czasu upływu terminu przedawnienia" nakazuje przechowywanie dokumentów, odmowa uchylenia decyzji mimo istnienia przesłanek wznowienia czy nieważności nie może nastąpić, gdy wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić "z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70".

Przedawnienie zobowiązania jest także jedną z przyczyn umorzenia postępowania z urzędu, wymienioną wprost w art. 208 § 1 O.p. Powołany przepis nakazuje umorzenie postępowania, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, a w szczególności w

razie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest zatem jedną z możliwych przyczyn jego bezprzedmiotowości, ustawodawca bowiem użył określenia "w szczególności", co jest równoznaczne ze wskazaniem na jeden z przykładów bezprzedmiotowości, a nie ze wskazaniem zamkniętego katalogu przyczyn umorzenia postępowania. Umorzenie postępowania więc jest obligatoryjne, gdy organ stwierdzi w sposób oczywisty brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy (por. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 887), kiedy niedopuszczalna jest konkretyzacja indywidualnych praw lub obowiązków (J. Borkowski, B. Adamiak, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014, s. 929).

Przedmiotowe przesłanki umorzenia postępowania to brak przedmiotu postępowania, a więc brak sprawy podatkowej, która mogłaby stanowić ów przedmiot, sytuacja, gdy nie można ustalić bądź określić choćby jednego z elementów stosunku prawnego.

Przykładem bezprzedmiotowości jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w wyniku przedawnienia. Niedopuszczalne jest wówczas, z uwagi na wygaszenie zadawnionego zobowiązania podatkowego, skonkretyzowanie indywidualnych obowiązków podatnika. Należy się jednak zastanowić, czy istotnie używając w art. 208 § 1 O.p. wyrażenia "przedawnienie zobowiązania" i wskazując tę przyczynę jako jedną z przyczyn umorzenia zobowiązania, ustawodawca uznał, że możliwe jest prowadzenie postępowania po upływie terminów z art. 70 § 1 O.p. także w przypadku, gdy zobowiązanie wygasło wcześniej w wyniku zapłaty podatku. Wykładnia językowa i różnice w sformułowaniach użytych przez ustawodawcę w ramach tego samego aktu prawnego wskazywałyby na to, że wymieniając jako powód bezprzedmiotowości postępowania "przedawnienie zobowiązania", a nie upływ terminów z art. 70 O.p., ustawodawca w istocie nakazywał umorzenie postępowania jedynie w przypadku, gdy zobowiązanie, będące przedmiotem postępowania, wygasnie w jego toku w wyniku przedawnienia. Przedawnić się może bowiem tylko zobowiązanie istniejące. Negatywnej przesłanki procesowej nie stanowiłby natomiast upływ terminu przedawnienia zobowiązania, które wygasło w inny sposób. Możliwe jest jednak i takie rozumienie tego przepisu, że umorzenie postępowania powoduje również upływ terminu przedawnienia. Ustawodawca nie wskazał bowiem na wygaśnięcie zobowiązania jako skutek przedawnienia, ale na jego przedawnienie. Zgodnie z art. 70 § 1 O.p. zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazanie zatem na przedawnienie zobowiązania może być rozumiane także jako odwołanie się do terminu przedawnienia, a nie jego skutku, zwłaszcza wobec braku konsekwencji ustawodawcy w formułowaniu przepisów określających skutki upływu terminu przedawnienia. Nawet gdyby uznać, że takiemu rozumieniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego sprzeciwia się zakaz dokonywania wykładni synonimicznej, to upływ terminu przedawnienia może stanowić inną przyczynę bezprzedmiotowości postępowania, niewskazaną wprost w treści przepisu. Ustawodawca, jak wywiedziono wyżej, nie wskazał bowiem zamkniętego katalogu przyczyn powodujących bezprzedmiotowość postępowania. W innych przepisach, przywołanych wyżej, wskazywał natomiast na upływ terminu przedawnienia jako negatywną przesłankę możliwości konkretyzowania indywidualnych uprawnień czy obowiązków.

Artykuł 208 § 1 O.p. określa treść rozstrzygnięcia, jakie wydaje organ pierwszej instancji. Uznanie, że może on mieć zastosowanie wyłącznie w przypadkach: 1) gdy termin przedawnienia upłynie przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (tylko w stosunku do takich decyzji mógłby on mieć zastosowanie, skoro decyzje ustalające zobowiązanie mają charakter konstytutywny); 2) gdy termin przedawnienia upłynie po uchyleniu decyzji określającej zobowiązanie, a przed ponownym określeniem zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy podatek wynikający z decyzji uchylonej nie został zapłacony - doprowadzi do stanu, że podatnik, który nie zapłacił podatku w prawidłowej wysokości, nie będzie zobowiązany do jego zapłaty. Także w wypadku, gdy przedawnienie nastąpi przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, ten ostatni będzie zobligowany do uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania, stosownie do art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ O.p. Przepis ten natomiast nie miałby zastosowania do podatnika, który zachowując się lojalnie wobec państwa i wykonując konstytucyjny obowiązek płacenia podatków (art. 84 Konstytucji), zapłacił podatek wynikający z nieostatecznej decyzji podatkowej, która została następnie uchylona bądź utrzymana w mocy przez organ odwoławczy. Uznanie natomiast, że umorzenie postępowania jest konieczne z uwagi na upływ terminu przedawnienia (niezależnie od istnienia zobowiązania), spowoduje, że także ten podatnik, który zapłacił podatek na podstawie nieostatecznej decyzji, będzie mógł skorzystać z instytucji przedawnienia. W takim bowiem przypadku podatek wynikający z zeznania stanie się podatkiem należnym (art. 21 § 2 O.p.), a podatek wpłacony na podstawie decyzji - nadpłatą (art. 77 § 1 pkt 1 lit. b/ O.p.). Sytuacja podatnika płacącego podatek będzie zatem identyczna jak podatnika, który podatku nie płaci.

Uznanie, że art. 208 § 1 O.p. (w postępowaniu odwoławczym art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ O.p.) nakazuje umorzenie postępowania wyłącznie w sytuacji, gdy doszło do wygaśnięcia zobowiązania w wyniku przedawnienia, skutkowałoby zatem zróżnicowaniem sytuacji podatników, przy czym kryterium tego zróżnicowania stanowiłaby zapłata podatku. Podatnicy płacący dobrowolnie podatek wynikający z kwestionowanej przez nich decyzji byłiby w gorszej sytuacji od tych podatników, którzy zachowali się w stosunku do państwa nielojalnie.

Zróżnicowanie to jest wywołane obowiązującą obecnie zasadą wykonalności decyzji ostatecznej i wyjątkową możliwością przymusowego wykonania decyzji nieostatecznej. Sytuacja podatnika niepłacącego podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie jest zatem obecnie porównywalna z sytuacją podatnika, który podatek zapłacił dobrowolnie, a w odniesieniu do którego instytucja przedawnienia będzie tylko instytucją pozorną.

Przyjęcie za prawidłową tezy, że organ odwoławczy może we właściwie nieograniczonym (przez terminy przedawnienia) czasie orzekać co do zobowiązania podatkowego w tym zakresie, w jakim wygasło ono wskutek zapłaty, nie poprawia co do zasady sytuacji podatnika. Jeżeli bowiem upływ terminu przedawnienia stanowiłby negatywną przesłankę procesową, uchylenie decyzji określającej zobowiązanie i umorzenie postępowania powodowałoby, że podatkiem należnym byłby podatek z deklaracji (art. 21 § 2 O.p.). Uznanie, że organ odwoławczy może albo utrzymać w mocy decyzję organu pierwszej instancji, albo określić zobowiązanie w niższej wysokości, dawałoby stronie prawo do zwrotu najwyżej tylko części "dopłaconego" podatku (art. 77 § 3 O.p.). Należy ponadto

zauważyć, że zgodnie z art. 21 § 3 O.p. organ podatkowy powinien określić zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości wynikającej z przepisów prawa. Przepisy nie regulują natomiast sytuacji, gdy zobowiązanie to zostanie określone w wysokości niższej od należnej tylko z uwagi na jego częściowe przedawnienie. Ustawodawca przyjmuje jednocześnie domniemanie (art. 21 § 2 O.p.), że w przypadku niestwierdzenia w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości w obliczeniu podatku podatek wynikający z deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Nie zawsze zatem podatek do zapłaty musi odpowiadać "podatkowi idealnemu", obliczonemu w zgodzie z obowiązującymi przepisami (B. Brzeziński, glosa do wyroku składu siedmiu sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r. sygn. akt I FPS 5/09, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2012, nr 4, s. 321).

Dokonując wykładni art. 208 § 1 O.p., nie można także pominąć, zauważonego też przez Trybunał Konstytucyjny, aspektu możliwości dowodzenia przez podatnika, że podatek z deklaracji jest podatkiem ustalonym prawidłowo. Prowadzenie postępowania podatkowego po upływie terminów przedawnienia zobowiązania może powodować po stronie podatnika znaczne trudności dowodowe, wynikające choćby z treści art. 88 § 1 O.p. i niezachowania przez jego kontrahentów dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji czy rozliczeń. Wbrew stanowisku zawartemu w uzasadnieniu pytania prawnego nie jest także obojętna przy wykładni art. 208 § 1 O.p. treść art. 79 § 2 O.p. Obowiązek płacenia podatków, wynikający z art. 84 Konstytucji, powoduje ograniczenie prawa własności. Chociaż zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie bądź też - równoznaczne z nimi w skutkach - pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności (wyrok TK z 10 marca 2009 r., P 80/08, OTK ZU-A 2009, nr 3, poz. 26). Jeżeli zatem ustawodawca ogranicza możliwość złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty terminem przedawnienia zobowiązania, to nie powinien - w przypadku określenia zobowiązania podatkowego, które zostało zapłacone - pozostawiać organom podatkowym możliwości orzekania o nim w praktycznie nieograniczonym terminie. Rozwiązanie takie bowiem byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności i równości opodatkowania, wywodzoną w przypadku prawa daninowego z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

W art. 233 O.p. określono rodzaje rozstrzygnięć, jakie może wydać organ odwoławczy. Wśród nich wymieniono również możliwość uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania. Uznanie upływu terminu przedawnienia za negatywną przesłankę procesową, powodującą bezprzedmiotowość postępowania, nie spowoduje zatem, że podatnik będzie pozbawiony możliwości rozpoznania jego odwołania. Przeciwnie, jego sprawa zostanie rozpoznana po raz drugi, a zaskarżona decyzja - uchylona. Umorzenie postępowania spowoduje natomiast powrót do stanu prawnego istniejącego przed wszczęciem postępowania. Decyzja ta będzie mogła także być poddana kontroli sądu administracyjnego. Należy przy tym ponownie podkreślić, że ustawodawca zakłada jako sytuację zgodną z prawem, iż ostatecznie zapłacony i obliczony przez podatnika podatek,

niezależnie od tego, czy będzie w pełni odpowiadał obowiązującym regulacjom prawnym, będzie podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 O.p.).

Zasada ochrony finansów publicznych, jak wynika z przywołanych wcześniej orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, nie zawsze też musi usprawiedliwiać utrzymywanie pozornych instytucji prawnych. Taką instytucją stałoby się przedawnienie zobowiązania, gdy zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji pozbawiałaby podatnika możliwości skorzystania z gwarancyjnych funkcji terminu przedawnienia. Należy ponadto przypomnieć, że w art. 70 § 6 pkt 1-3 O.p. przewidziano sytuacje, w wyniku których dochodzi do przerwy lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia także w razie zapłaty podatku. Zachowując należyta staranność, organ podatkowy może w związku z tym doprowadzić do wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, również w przypadku gdy strona dobrowolnie wykona decyzję nieostateczną.

Zasada zaufania do stanowionego przez państwo prawa i zakaz tworzenia instytucji niesprawiedliwych sprzeciwiają się zatem takiemu rozumieniu art. 208 § 1 i art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ O.p., zgodnie z którym organ może orzekać o wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, płacącego w zaufaniu do tego prawa podatek wynikający z nieostatecznej decyzji, a jednocześnie uznaje niemożność takiego orzekania w stosunku do podatnika, który (z różnych przyczyn, również braku środków) z obowiązku tego (...) się nie wywiązuje. Przyznanie możliwości orzekania o zobowiązaniu podatkowym w granicach, jakie wynikają z jego zapłaty w nieograniczonym terminami przedawnienia czasie, powoduje również, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podatników, którzy płacą podatki, staje się instytucją pozorną. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, gdy nawet obniżenie zobowiązania podatkowego (przykładowo w wyniku uznania, że podatnik błędnie zakwalifikował przychód jako otrzymany w danym roku podatkowym zamiast w roku po nim następującym) spowoduje, iż deklaracje za kolejne lata podatkowe mogą być zakwestionowane, a podatnik będzie zmuszony do zapłaty za kolejne lata wyższego podatku i odsetek za zwłokę.

Z tych względów na podstawie art. 269 § 2 P.p.s.a. podjęto uchwałę o treści następującej: W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 O.p.).