

***Decyzje zabezpieczające jako  
instrument unikania  
przedawnienia zobowiązań  
podatkowych.***

---

**dr Marcin Rymaszewski, doradca podatkowy**

# Unikanie, uchylanie się, zapobieganie przedawnieniu się zobowiązaniom podatkowym.

- Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – nie ma odpowiednika w stosunku do działania organów podatkowych, choć pojawia się to określenie w literaturze

(D. Strzelec, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, PP 11/2020, wyrok WSA dnia 4 grudnia 2018 r. I SA/Rz 1015/18),

- Czy organy podatkowe są zobowiązane do unikania sytuacji w której dochodzi do przedawnienia się zobowiązań podatkowych?

Podstawowym obowiązkiem organów podatkowych (zadania KAS art. 2 ustawy) jest m. in. realizacja dochodów z podatków; wykonywanie egzekucji administracyjnej;

- **Zatem unikanie przedawnienia jest obowiązkiem organów podatkowych, pod warunkiem, że nie dzieje się to kosztem praw podatnika i nie stanowi nadużycia prawa.**
-

# Czy organy podatkowe stosują instrumenty unikania przedawniania się zobowiązań podatkowych?

1. Przykładem instrumentu prowadzącego do „neutralizacji” przedawnienia zobowiązań podatkowych jest **wszczynanie postępowań karnych skarbowych** i zawiadamianie podatników o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia – zob. uchwała NSA z 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21.

- *O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania*

- zatem **bierność organów państwa może w pewnych sytuacjach być postrzegana jako działanie ukierunkowane na unikanie przedawnienia.**

- A.Ladziński, J.Waśko, T.Burczyński, W.Waśko, K. Kudlek *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych - analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej, TNOiK Toruń 2019 r.s. 18 - 2*

# Czy organy podatkowe stosują instrumenty unikania przedawniania się zobowiązań podatkowych?

2. Organy podatkowe mogą zapobiegać przedawnieniu się zobowiązań podatkowych poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego o którym podatnik został powiadomiony – art. 70 par. 4 O.p. – przerwanie biegu terminu.

Nawet jeśli zajęcie egzekucyjne zostanie dokonane pod koniec biegu terminu przedawnienia, nie sposób dopatrywać się w takim działaniu nadużycia prawa.

3. Wniesienie skargi do sądu administracyjnego zawiesza bieg terminu przedawnienia.

Skarga do WSA wnoszona jest przez podatnika, ale skarga kasacyjna organów podatkowych może w pewnych sytuacjach zmierzać do wydłużenia biegu terminu przedawnienia (gdy jednocześnie trwa postępowanie karne lub karne skarbowe, które może ujawnić nowe fakty lub dowody mogące być włączone do akt sprawy podatkowej).

---

# Czy organy podatkowe stosują instrumenty unikania przedawniania się zobowiązań podatkowych?

4. Instrumentem neutralizacji skutków przedawnienia przez organy podatkowe mogło być zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką lub zastawem skarbowym. Tu podatnikom z pomocą przyszedł TK – wyrok z 8.10.2013 r. SK 40/12.

5. Skutecznym instrumentem unikania przedawnienia się zobowiązań podatkowych może być zawieszenie biegu terminu przedawnienia poprzez doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – art. 70 par. 6 pkt 4 O.p.

---

# Możliwość eliminacji zarządzenia zabezpieczenia.

- Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję (art. 33 § 1 O.p)
  - Zabezpieczenia można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.
  - Decyzje zabezpieczające mają charakter uznaniowy, choć nie dowolny... muszą być rzetelnie uzasadnione (wyrok z 27.08.2021 r., I SA/Lu 225/21 niepr.)
  - Spod kontroli wymyka się nieco kwota decyzji zabezpieczającej, bowiem na ogół brak jest na etapie zabezpieczenia decyzji wymiarowej, co może prowadzić do sytuacji zabezpieczenia zbyt wysokiej kwoty zobowiązania podatkowego (wyrok z 30.09.2015 r. III SA/Wa 3024/14, liczy się szybkość, nie ma post. dowodowego),
  - Płynne są pojęcia: „trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań” lub „dokonuje zbywania majątku w celu utrudnienia lub udaremnienia egzekucji”, (*Sama nierzetelność w spłacaniu zobowiązań nawet niezawiniona i nie mająca cech trwałości może wpływać na ocenę istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zabezpieczanych zobowiązań*, wyrok z 22.12.2016 r. I SA/Sz 1037/16).
-

# Możliwość eliminacji zarządzenia zabezpieczenia.

- Wobec decyzji zabezpieczającej przysługuje odwołanie oraz tryb kontroli sądowoadministracyjnej,
  - Teoretycznie najlepszą gwarancją eliminowania możliwości instrumentalnego posługiwania się zabezpieczeniem wykonania zobowiązania podatkowego jest art. 33a O.p.:
  - Decyzja o zabezpieczeniu wygasa:
    - 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
    - 2) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
    - 3) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.
  - **Z chwilą wygaśnięcia decyzji zabezpieczające, termin przedawnienia biegnie dalej – art. 70 par. 7 pkt 4 O.p.**
-



# „Niemoc” w zwalczaniu bezczynności organów.

- Jednak co w sytuacji, gdy organ zabezpieczy zobowiązania podatkowe, ale nie wyda decyzji określającej te zobowiązania ?
- Jak długo może pozostać bezczynnym względem obowiązku wydania rozstrzygnięcia w sprawie?
- Ponaglenie? Skarga na bezczynność organu? – w praktyce nie są to skuteczne środki wymuszające wydanie rozstrzygnięcia.

## - Wnioski:

- Często ani kontrola instancyjna, ani sądownoadministracyjna nie wyeliminuje decyzji zabezpieczającej z obrotu prawnego, ani też skutecznie nie wymusi na organie wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego..
  - Dlatego taka praktyka może prowadzić do instrumentalnego wykorzystania decyzji zabezpieczających do unikania przedawnienia przez organy podatkowe!
-



# Unikanie przedawnienia w świetle zasady sprawiedliwości proceduralnej.

- „Psychospołeczna teoria sprawiedliwości procesowej” - E. Lind’ego i T. Tylora , którzy przedstawili teorię tzw. „ekspresji wartości”. Zgodnie z nią, jednostki wymagają, aby procedura uwzględniała wartości takie jak: bezstronność, brak uprzedzeń, uczciwość i rzetelność, grzeczność, poszanowanie godności i praw obywatela oraz możliwości przedstawienia swych racji.
  - Ich badania wskazują, że stopień uwzględniania tych wartości w postępowaniu, wpływa na ocenę całości postępowania i **akceptację wyniku końcowego** .
  - Zgodnie z ich poglądem, jednostka zawsze przywiązuje wagę do ostatecznego wyniku postępowania, ale jednocześnie posiada potrzebę, aby w postępowaniu uwzględniano jej wrażliwość oraz to, że przywiązuje ona uwagę do **sposobu prowadzenia spraw i traktowania ludzi** .
  - **Traktowanie podatników fair może przyczyniać się do większej akceptacji rozstrzygnięcia i wyższej dobrowolnej ściągalności zobowiązań podatkowych.**
-

- **Dziękuję za uwagę!**

