

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji

**Przedawnienie zaległości podatkowych
w polskim prawie**

mgr Adrian Szatkiewicz
autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor:

prof. dr. hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warszawski

Warszawa, grudzień 2024

1. Cel i pytania badawcze rozprawy doktorskiej

Podstawowym założeniem analitycznym niniejszej rozprawy doktorskiej jest odpowiedź na pytanie, czy dychotomiczny układ wstrzymania, tj. zawieszenia albo przerwania relatywizuje proces nieefektywnego wygaszania zobowiązań podatkowych (**teza pierwsza**). Dokonana analiza stanowi punkt wyjścia dla weryfikacji oraz kompleksowej oceny całokształtu norm podatkowych statuujących normatywną konstrukcję przedawnienia pod względem funkcjonalnym. Kryterium analityczne stanowi zatem mechanizm realizowania przypisanych jej przez ustawodawcę funkcji, co w ujęciu *sensu stricto* obejmuje wektor fiskalny – funkcję fiskalną, a także wektor stabilizacyjny – funkcję stabilizacyjną. Natomiast w ujęciu *sensu largo* aspekt stabilizacyjny został istotnie rozszerzony, co umożliwi na poczet przeprowadzonej analizy zrealizowanej intencjonalnie celem obiektywizacji badań dokonanie globalnej weryfikacji wszystkich aspektów instytucji przedawnienia.

Mając na uwadze uwarunkowania historyczne zaakcentować należy zmienną rolę instytucji przedawnienia zaległości podatkowych. Ewolucja ta łączy się bowiem z koniecznością precyzyjnego wytyczenia aktualnych zadań badanego mechanizmu w sektorze prawa daninowego odpowiadających interdyscyplinarnym realiom panującym w trzeciej dekadzie XXI w. Wiąże się to z dalszymi tezami badawczymi prezentowanej rozprawy doktorskiej, jednocześnie narzucając opracowanie i wdrożenie *sui generis* konstrukcji przedawnienia stanowiącej rzeczową odpowiedź na zaistniałe wyzwania podatkowoprprawne. Dotyczy to również złożoności weryfikowanego zagadnienia merytorycznego uniemożliwiającego przedstawienie prostych rozwiązań ograniczonych wyłącznie do podstawowego celu jakim jest nadanie autonomiczności procesowi wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych. Relatywizacja skutków wynikających przede wszystkim z art. 68 i art. 70 O.p., warunkowana jest bowiem zakresem następstw generowanych przez dychotomiczny układ wstrzymania (zawieszenia i przerwania). Ta problematyka wymaga zaś wieloaspektowej i dogłębnej weryfikacji obejmującej sferę normatywną, a więc rozwój myśli legislacyjnej ukształtowanej na przełomie XX i XXI w.¹, zmienność literalnego ujęcia poszczególnych przepisów, czy też kształtowanie linii orzeczniczych sądów administracyjnych. Łączy się to również ze sferą pozanormatywną, tj. ilością cyklicznie (corocznie) odpisywanych z ewidencji organów zaległości podatkowych, co jest immanentnie związane ze strukturą dochodów podatkowych.

W kontekście konstrukcji przedawnienia, a zwłaszcza nominalnego terminu stabilizowania jako jej fundamentalnego elementu strukturalnego badany obszar merytoryczny wykazuje, iż reżim czasowy 3 lat względnie 5 lat różni się z procesem jego regularnej relatywizacji wydłużającej horyzont czasowy w zasadzie bez granic krańcowych². W związku z czym *modus*

¹ Badając okres od lat 20 XX w., do lat 20 XXI w., należy odnotować zdecydowany rozwój instytucji wstrzymania biegu terminu przedawnienia, który rozpoczął się w sposób dynamiczny wraz z wejściem w życie ustawy Ordynacja podatkowa. Z kolei egzemplifikacją tegoż procesu była emancypacja temporalna ustawodawcy ogniskująca w ilości sukcesywnie wprowadzanych do polskiego prawodawstwa przesłanek wstrzymania (zawieszenia i przerwania), co *per se* wzmacniało poziom funkcjonalny wektora fiskalnego. Niemniej jednak równocześnie nie zostały podjęte jakiegokolwiek aktywności legislacyjne dyrektywnie ukierunkowane na reglamentację nadmiernego fiskalizmu oraz spotęgowanie oddziaływania funkcji *a natura rei* przypisanych do wektora stabilizacyjnego.

² W polskim prawie podatkowym brak jest obecnie regulacji statuujących bezwzględnie krańcowy termin przedawnienia, który ograniczałby organy KAS w procesie skutecznego stosowania norm daninowych rodzących skutek wstrzymania. Tym samym czasookres przeznaczony na wymiar oraz egzekucję należności podatkowych, jako nieuregulowany normatywnie, może przybierać dowolne ramy temporalne (np. reżim wymiaru: 10 lat,

operandi opracowany w niniejszej rozprawie doktorskiej stanowiący rozwiązanie problemów prawnych występujących na gruncie funkcji przedawnienia, natomiast w aspekcie rozszerzonym w obszarze konstrukcji badanej instytucji, powinien stanowić swoiste panaceum normatywne.

Przedstawione wywody przenikają sukcesywnie realizowany od końca lat 90 XX w., a w szczególności od 1 stycznia 1998 r. (wejścia w życie O.p.) proces rozszerzania normatywnych przesłanek wstrzymania względnie ich profiskalnego modyfikowania. Wiąże się to koherentnie ze stanowiskiem judykatury. Trybunał Konstytucyjny w ramach kontrolnej reakcji na zaistniałe, podatkowe poczynania prawodawcze stwierdził niezgodność poszczególnych norm daninowych z Ustawą Zasadniczą. Dotyczyło to odpowiednio okoliczności wszczęcia postępowania karno-skarbowego, tj. przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym w 2012 r. (wyroku TK z 17 lipca 2012 r., P 30/11)³. Ponadto odnosiło się również wobec normy art. 70 § 6 ww. ustawy⁴, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., której swoistym kontynuatorem jest aktualnie wiążąca regulacja art. 70 § 8 O.p., statuująca wyłączenie biegu terminu przedawnienia. Pomimo ugruntowanej linii orzeczniczej i wyroku TK z 8 października 2013 r., SK 40/12⁵, weryfikowane rozwiązanie w dalszym ciągu destabilizuje sytuację temporalną w Polsce.

Naczelný Sąd Administracyjny zainteresował się normami wynikającymi z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zw. z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym w 2020 r.⁶. Dotyczyło to jednakże procesu potencjalnego, instrumentalnego stosowania prawa przez organy skarbowe poprzez intencjonalne wszczynanie procedur karnych-skarbowych tuż przed upływem (około 3 miesięcy) terminu przedawnienia⁷. Uchwała NSA z 24 maja

wskutek dwukrotnego zawieszenia; reżim poboru: 5 lat). To zaś w dalszej konsekwencji generuje sytuację, w ramach której brak jest zasadniczego terminu oznaczonego w latach, np. 10 lat po upływie którego podatnik byłby *ex lege* pewny skutku nieefektywnego wygaśnięcia zaległości daninowych względnie przedawnienia obowiązku podatkowego. Oznacza to zatem wieloaspektową niejasność prawną, której konsekwencje rozciągają się na podstawie wspomnianego art. 86 § 1 O.p., chociażby na obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych i dokumentów, co bezspornie absorbuje podatnika w nieoznaczonym – bezterminowym okresie temporalnym.

³ Dz. U. z 2012 r., poz. 749.

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 749, 848, 1101, 1342 i 1529 oraz z 2013 r. poz. 1027 i 1036.

⁵ Stanowisko judykatury sądowej, zakładające iż *in concreto* bieg terminu przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, jest w pełni niekorzystne dla organów KAS, co *expressis verbis* potwierdzają poszczególne orzeczenia, takie jak, np. wyroki WSA: w Łodzi z 7 kwietnia 2021 r., I SA/Łd 119/21, LEX nr 3170017; w Gliwicach z 23 listopada 2020 r., I SA/GI 1090/20, LEX nr 3094868; we Wrocławiu z 28 listopada 2019 r., III SA/Wr 261/19, LEX nr 3086387; w Gorzowie Wielkopolskim z 10 maja 2018 r., I SA/Go 51/18, LEX nr 2493184; w Gdańsku z 28 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1496/17, LEX nr 2424474; w Warszawie z 23 września 2016 r., III SA/Wa 2304/15, LEX nr 2137752; w Białymstoku z 15 kwietnia 2015 r., I SA/Bk 240/15, LEX nr 1785996; w Szczecinie z 17 marca 2015 r., I SA/Sz 1123/14, LEX nr 1759656; w Krakowie z 5 lutego 2015 r., I SA/Kr 1841/14, LEX nr 1649612; w Kielcach z 22 stycznia 2015 r., I SA/Ke 671/14, LEX nr 1643379; w Opolu z 10 grudnia 2014 r., I SA/Op 513/14, LEX nr 1647997, czy też wyroku NSA z 21 stycznia 2015 r., II FSK 1764/14, LEX nr 1656216. Wyłącznym judykatem sądowym stwierdzającym, iż zaległości podatkowe zabezpieczone hipoteką albo zastawem skarbowym nie ulegają przedawnieniu jest wyrok WSA w Gdańsku z 14 stycznia 2015 r., I SA/Gd 1179/14, LEX nr 1668114; K. Janczukowicz, *Przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym*, LEX/el. 2021; *Ad exemplum* przykłady z najnowszego orzecznictwa: wyroki WSA w Gliwicach z 20.07.2022 r., I SA/GI 561/22, LEX nr 3370596 i z 2.06.2022 r., I SA/GI 1401/21, LEX nr 3356409; wyrok NSA z 28.04.2022 r., III FSK 280/22, LEX nr 3349150.

⁶ Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.

⁷ Należy również zaakcentować, iż postępowania karno-skarbowe jako instrumenty prawne wykorzystywane regularnie i bez jakichkolwiek pozorów do legalnego wydłużania procedur podatkowych poprzedzających wydanie decyzji wymiarowych wiązały się ze sztucznym nadawaniem poszczególnym podatnikom statusów podejrzanych. Wynikało to bowiem z intencjonalnego stosowania norm nie tylko daninowych, lecz również

2021 r., I FPS 1/21, stanowi bowiem podstawę dla gruntownej egzegezy analizowanych uregulowań. Natomiast asumptem dla jej dokonania jest pejoratywnie postrzegana subsumpcja konkretnych stanów faktycznych pod weryfikowane przepisy materialnoprawne realizowana nagminnie przez organy w ramach przyjętej praktyki.

W kontekście wyrażonej argumentacji zaakcentować należy, iż ewidentnym celem wspomnianych działań legislacyjnych zakładających w relatywnie krótkim reżimie czasowym znaczące rozbudowanie instytucji wstrzymania było wzmocnienie wektora fiskalnego przedawnienia. Tym samym dyrektywnym celem ustawodawcy było należyte zabezpieczenie interesów finansowych. To zaś z natury rzeczy pociągało za sobą reglamentację funkcjonalną szeroko rozumianego procesu stabilizacji podatkowej, co sytuje kolejne wątki tematyczne prezentowanej rozprawy doktorskiej na właściwym gruncie merytorycznym. Tak więc przeprowadzony cykl badawczy umożliwia stwierdzenie, że aktualna struktura prawna dychotomicznego mechanizmu wstrzymania (stan przepisów *de lege lata* kształtujących następstwa zawieszenia i przerwania) zdecydowanie relatywizuje proces nieefektywnego wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych. Odnosi się to przede wszystkim wobec dwóch tzw. „niekonstytucyjnych wstrzymań temporalnych przedawnienia” opartych na jednokierunkowej, tj. fiskalnej myśli legislacyjnej, wykorzystywanych do osiągnięcia celów ekonomiki budżetowej. Normy art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c i art. 70 § 8 O.p., identyfikowane są bowiem negatywnie jako destabilizatory czasowe (**teza druga**).

Przedstawione założenia badawcze wiążą się z brakiem paralelnych działań normatywnych wieloaspektowo ograniczających implikacje dualnego mechanizmu wstrzymania, które zwłaszcza w pierwszych dwóch dekadach XXI w., zostały powiązane z procesem sukcesywnego rozwoju koniunktury gospodarczej. Z kolei ten niezwykle relewantny czynnik stanowił asumpt dla przyjęcia fiskalnej koncepcji legislacyjnej przenikającej w sposób pośredni, bądź bezpośredni wiele sfer prawnych oraz pozaprawnych. *Ad exemplum* dotyczyło to również innych, aniżeli prawo daninowe gałęzi prawodawstwa (m.in. prawa karnego-skarbowego, administracyjnego, czy też cywilnego). Tak więc na poczet realizowanego cyklu interdyscyplinarnych badań naukowych ważnym jest, iż dynamiczny rozwój gospodarczy stanowi fundament postępu cywilizacyjnego państwa. Niemniej jednak paralelnie nie może on rodzić pobudki dla jakiegokolwiek deprecjonowania wartości prawnych, ponieważ wiąże się to z pryncypialnymi standardami praworządności. Natomiast odczytując historyczne zdarzenia normatywne zaakcentować należy datę 1 maja 2004 r., gdyż wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej rozpoczął się nie tylko dla dziedziny prawnej okres błyskawicznych reorganizacji. To zaś niestety stanowiło *spirytus movens* dla usilnego forsowania fiskalnego modelu stanowienia i stosowania norm daninowych, przy jednoczesnym bagatelizowaniu aspektu szeroko rozumianej stabilizacji temporalnej. Jej rzeczywista funkcjonalność została mimowolnie ograniczona w sposób radykalny, gdyż brak jest fundamentalnych granic czasowych w postaci m.in. **definitywnych terminów przedawnienia**.

Zatem brak równoległe wdrażanych do porządku podatkowego innowacyjnych rozwiązanych normatywnych reglamentujących zakres następstw dychotomicznego mechanizmu wstrzymania biegu terminu przedawnienia stanowił ewidentną wadę, która nie pozwoliła na konieczny rozwój wektora stabilizacyjnego. Wskutek czego weryfikowana luka prawna musi być identyfikowana jako *causa* redukcji tempa procesu wygaszania zadawnionych zaległości daninowych. To natomiast prowadzi w zasadzie

karnych, czy też karno-skarbowych ukierunkowanego dyrektywnie na skutek zatrzymania, *ergo* zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

do nieograniczonego czasowo obowiązku przechowywania ksiąg i dokumentów, a w konsekwencji do upadku dyscypliny podatkowej. Z kolei ona może i powinna zostać normatywnie wypełniona poprzez ustanowienie procesowych, ilościowych oraz temporalnych restrykcji w procesie stosowania przepisów wstrzymujących bieg terminu przedawnienia (**teza trzecia**).

W ujęciu kognitywnym należy zaakcentować wydłużanie ram czasowych związania podatnika oraz równoczesnego absorbowania go w kwestię definitywnego rozliczenia daninowego⁸. Interdyscyplinarna rola badanej instytucji oraz jej problematyka funkcjonalna znajdują bowiem swą egzemplifikację w anachronicznym aspekcie temporalnym, czego dowodem jest chociażby długość postępowań podatkowych. Jej często sztuczne warunkowanie, np. poprzez tok odrębnej procedury karno-skarbowej względnie dochodzenia/śledztwa wiąże się wyłącznie z realizacją z góry powziętego celu fiskalnego. Tym samym spór prawny podatnika z fiskusem, którego rozpiętość czasowa wielokrotnie determinowana jest na wskroś skarbowym wpływem dychotomicznego mechanizmu wstrzymania na konstrukcję przedawnienia oddziałuje nie tylko na sytuację finansową jednostki. Implikacje zaistniałego stanu posiadają bowiem charakter wielowymiarowy, gdyż obejmują również warstwę psychofizyczną, społeczną, zawodową, czy też gospodarczą. Ponadto *ad exemplum* na płaszczyźnie jednostek zorganizowanych (np. spółek z o.o.) wieloletni konflikt prawny z organami KAS może przybierać szerszą skalę zarówno w aspekcie kwantyfikacji kwotowej – sferze pierwotnej, jak i w pozostałych przejawach wtórnych następstw. Przenika to z natury rzeczy perspektywę rozwoju prowadzonej działalności za pomocą różnorodnych form m.in. poprzez współpracę z innymi kontrahentami, czy też korzystną restrukturyzację prawną.

Zatem *a posteriori* podkreślić należy interdyscyplinarny wpływ wad mechanizmu wygaszania zadawnionych zaległości daninowych na proces stosowania norm prawnych. Tak więc w ujęciu kognitywnym ułomność badanego mechanizmu wydatnie ujawnia błędną myśl ustawodawcy, którą można porównać do tzw. krótkowzrocznego rezonerstwa fiskalnego⁹. Ona bowiem skutkuje absolutnie zbędną destabilizacją nie tylko temporalną, ale także normatywną, co dostrzegalne jest przede wszystkim we wieloletnich próbach egzekucji administracyjnej, czy też skrajnym poziomie labilności prawa. Nierównowaga czasowa procesu wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych przedkłada się bowiem *nolens volens* na radykalnie wysoki poziom fluktuacji prawodawstwa (**teza czwarta**).

2. Metodologia pracy

Dla realizacji celów badawczych w prezentowanej pracy wykorzystane zostały następujące **metody badawcze**: formalno-dogmatyczna, komparatystyczna, prawnej analizy przypadków, krytyki piśmiennictwa, statystyczna, historyczna, aksjologiczna. Zastosowanie pierwszych

⁸ Skala wydłużenia terminu przedawnienia, z uwagi na brak skrajnych granic ustawowych może wiązać się z kwantyfikacją rzędu nawet kilkunastu lat tylko w aspekcie wymiaru należności podatkowej, co dobitnie ukazuje, iż obecną konstrukcję wstrzymania biegu terminu przedawnienia oraz wygaszania zadawnionych zaległości daninowych uznać można za swoisty relik, który bez gruntownych modyfikacji systemowych zwłaszcza reglamentujących następstwa zawieszenia i przerwania przy paralelnym wzmocnieniu wektora stabilizacyjnego nie ma racji bytu legislacyjnego oraz przyszłości.

⁹ B. Wolniewicz, *Parę uwag o naturze sumienia.*, w: *Filozofia i wartości*, t. II, B. Wolniewicz (red.), Warszawa Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego 2018, s. 204; H. Wnorowski, *Rozmowy niedokończone: Niepodległość w gospodarce i finansach cz. I i II*, audycja radiowa z 12 listopada 2022 r. [online].

czterech metod wiązało się przede wszystkim z weryfikacją obecnej konstrukcji przedawnienia, w tym jej podstawowego terminu pozostającego w korelacji z dualnym mechanizmem wstrzymania (w szczególności rozdziały III i IV). Z kolei łączne wykorzystanie wszystkich metod analitycznych zostało powiązane w głównej mierze z weryfikacją efektywności fiskalnej fazy poboru, identyfikacją negatywnych następstw obecnego stanu przepisów podatkowych, a także dowiedzeniem bezzasadności procesu relatywizowania skutku przedawnienia (rozdziały V, VI i VII).

3. Struktura rozprawy

Praca składa się z siedmiu rozdziałów.

Na potrzeby niniejszej pracy w zakresie zbiorczego określenia zdarzeń opóźniających bieg terminu przedawnienia obejmującego następstwo zawieszenia i przerwania wykorzystano w sposób zamienny pojęcia: „wstrzymania biegu terminu przedawnienia”, „zatrzymania biegu terminu przedawnienia”, „wstrzymania”, czy też „zatrzymania”. Równocześnie poprzez instytucję przedawnienia zaległości podatkowych rozumie się szereg węzłowych oznaczeń koherentnie związanych z aspektem funkcjonalnym badanego zagadnienia takich jak mechanizm: wygaszania zadawnionych zaległości daninowych, stabilizowania temporalnego, niwelowania negatywnych skutków upływu czasu.

Rozdział I dotyczy założeń merytorycznych oraz celów badań, w którym *explicite* przedstawiono tezy badawcze, wykorzystaną metodologię, a także źródła naukowe.

Rozdział II wyraża tematykę rozwoju i funkcjonowania instytucji przedawnienia na gruncie prawa podatkowego. W danej części pracy zaprezentowano zatem funkcje przedawnienia w obszarze nie tylko prawnym, ale i także pozaprawnym. Wszystkie pozostałe pojęcia związane z konstrukcją przedawnienia, w tym instytucją wstrzymania, omówiono natomiast celem prawidłowego zaznaczenia istoty weryfikowanego mechanizmu w późniejszej części pracy.

W rozdziale III przedstawiono szereg przepisów statuujących konstrukcję przedawnienia zaległości podatkowych, co stanowi podstawowy materiał analityczny dysertacji, a jednocześnie nieformalne wprowadzenie do omówienia ustawowych przesłanek zakłócenia biegu terminu przedawnienia. Powyższe jest niezbędne z racji istnienia w ramach normatywnej struktury przedawnienia dwóch odrębnych instytucji jakimi są: przedawnienie (obowiązku podatkowego) prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe oraz przedawnienie już istniejącego zobowiązania podatkowego. Są one bowiem ściśle związane z legislacyjnymi przesłankami wstrzymania (zawieszenia i przerwania).

W odrębnej części prezentowanej pracy przedstawiono również indywidualny i specyficzny charakter zobowiązania podatkowego, a następnie sposoby jego powstawania posiadające bezpośredni wpływ na konstrukcję instytucji przedawnienia. Omówienie źródeł procesu kreacji zaległości daninowych stanowiło konieczny element właściwej analizy i przejrzystego przedstawienia dualnego mechanizmu przedawnienia, a więc przedawnienia obowiązku oraz zobowiązania podatkowego. Ponadto nie pominięto również kwestii zaległości daninowych zabezpieczonych w sposób rzeczowy w formie hipoteki lub zastawu skarbowego, które zgodnie z wolą ustawodawcy następstwu przedawnienia nie ulegają, jednakże po upływie ustawowego

terminu mogą być dochodzone wyłącznie z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 O.p., jako swoisty kontynuator przepisu art. 70 § 6 O.p.).

Rozdział IV jest poświęcony podstawowym przesłankom dualnego mechanizmu wstrzymania biegu terminu przedawnienia (zawieszenia i przerwania). Powyższe dotyczy okoliczności wniesienia skargi do sądu administracyjnego na wymiarową decyzję podatkową, wszczęcia postępowania karno-skarbowego związanego z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego, a także kazuistycznych uwarunkowań zastosowania środka egzekucyjnego. W ujęciu pragmatycznym to przesłanka występująca na gruncie egzekucyjnym posiada kluczowe znaczenie dla skutku wstrzymania, gdyż wiąże się ściśle z władczymi kompetencjami organów skarbowych. Natomiast proces jej zastosowania pozwolił ukształtować bogaty dorobek judykatury sądowej, co *per se* przenika również wielokrotną nowelizację stanu prawnego w analizowanym obszarze legislacyjnym. Z kolei kontrowersje występujące na przestrzeni czasu wokół art. 70 § 6 pkt 1 O.p., *a priori* wymagają analizy umożliwiającej postawienie badawczej diagnozy oraz sprecyzowanie postulatów w zakresie alternatywnych rozwiązań normatywnych. Dodatkowo absolutnie nie można lekceważyć wadliwości występujących na gruncie normy art. 70 § 7 pkt 2 O.p., gdyż poszczególne stany faktyczne wymownie wykazują konieczność modyfikacji legislacyjnych gwarantujących nie tylko równość, ale także zachowanie pryncypialnych standardów praworządności.

Rozdział V dotyczy zarówno procesu kształtowania poziomu zaległości podatkowych, mechanizmu zarządzania nimi oraz świadomości prawnej społeczeństwa, jak również newralgicznego stanu labilności prawa podatkowego i poziomu dochodów budżetowych. Tym samym w niniejszej części pracy zweryfikowano kwantyfikację ewolucji zaległości podatkowych, jednocześnie uwzględniając różnorodne uwarunkowania interdyscyplinarne, w tym chociażby okoliczność prowadzenia Rejestru Należności Publicznoprawnych (RNP). Równocześnie zidentyfikowano zależności występujące pomiędzy wysokim stopniem zmienności polskiego prawa podatkowego a brakiem stabilności rozwoju poziomu dochodów budżetowych, co wykazywało wagę przeprowadzonych analiz prawnoekonomicznych. Uwzględniono bowiem nie tylko skalę nowelizacji legislacyjnych, lecz również orzecznictwo sądów administracyjnych oraz TK, które *nolens volens* oddziałuje na proces stosowania prawa, a więc determinuje wynik finansowy poszczególnych podatników. Powyższemu towarzyszyła weryfikacja węzłowych przesłanek wstrzymania biegu terminu przedawnienia (zawieszenia i przerwania) celem przeprowadzenia holistycznego procesu badań konstrukcji niwelowania negatywnych skutków upływu czasu.

Co do układu prezentowanej pracy doktorskiej należy stwierdzić, iż rozdział V pozostaje w związku z dalszymi częściami pracy dając podstawę do sformułowania wniosków. Tak więc egzemplifikacja zrealizowanej weryfikacji została przedstawiona chociażby w formie układu równań w poszczególnych obszarach merytorycznych rozdziałów VI, VII i VIII pracy doktorskiej.

Rozdział VI koncentruje się na jakości polskiego prawodawstwa podatkowego rozpatrywanego z różnorodnych perspektyw badawczych. Powyższe wymagało uwzględnienia specyficznych uwarunkowań historycznych mających miejsce od 1918 r. Konflikty zbrojne niszczyły bowiem mechanizm rozwoju prawa, zaś w okresie II Rzeczypospolitej walki polityczne osłabiały zainteresowanie tematyką podatkową. W odrębnej części pracy dokonano

analizy wartościowania efektywności instytucji przedawnienia, modelu bytowania poszczególnych aktów normatywnych, a także zmienności przepisów podatkowych. To zaś pozwoliło w dalszej kolejności zweryfikować węzłowe rozwiązania prawne w latach 1918-1980 oraz 1980-obecnie. Tym samym analitycznym zabiegom weryfikacji metodologicznej towarzyszył proces badań historycznych, który bezwzględnie wykazywał zarówno wadliwości, jak również poszczególne zależności determinujące konkretne zabiegi legislacyjne. Co więcej przedstawiał negatywne implikacje oraz proveniencje węzłowych uwarunkowań prawnych rozstrzygających chociażby o układzie funkcjonalnym instytucji przedawnienia.

Rozdział VII dotyczy analizy efektywności fiskalnej mechanizmu wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych. Autor porównał bowiem zmiany wysokości zaległości podatkowych oraz produktu krajowego brutto celem wykazania rzeczywistej nieefektywności prawa regulującego instytucję przedawnienia należności daninowych.

4. Konkluzje

I. Weryfikacja prawidłowości postawionych tez badawczych

Przeprowadzone badania miały na celu weryfikację postawionych tez badawczych, zaś w ocenie Autora doszło do ich trafnego wytyczenia. Dotyczy to w ujęciu interdyscyplinarnym korelacji pomiędzy prawem podatkowym a pozostałymi gałęziami prawodawstwa oraz innymi dziedzinami pozaprawnymi. Tym samym obiektywna ocena stanu prawa pozwoliła zarówno zidentyfikować wadliwości obecnych rozwiązań legislacyjnych zwłaszcza w zakresie nierównowagi funkcjonalnej (na linii funkcja fiskalna – funkcja stabilizacyjna), która w rzeczywistości nie przedkłada się na wysokość dochodów podatkowych. Wskutek czego przedstawione przez Autora krytyczne stanowisko stanowiło paralelnie asumpt do wyrażenia postulowanej koncepcji mechanizmu wygaszania zadawnionych zaległości daninowych. To natomiast nie ogranicza się wyłącznie do kwestii natury prawnej, lecz uwzględnia także uwarunkowania pozaprawne, immanentnie związane z efektywnością fiskalną postrzeganą holistycznie.

II. Odpowiedź na pytania badawcze - krytyczna ocena obecnego stanu prawnego

Wieloaspektowa weryfikacja przedstawionych tez badawczych ewidentnie ukazuje, iż konstrukcja normatywna przedawnienia jest komplementarna i inherentna względem dychotomicznego układu wstrzymania, co w rzeczywistości stanowi źródło relatywizacji jej aspektu stabilizacyjnego. To zaś łączy się ściśle z ekspansją nurtu fiskalnego, która w XXI w., a zwłaszcza w zaistniałym okresie interdyscyplinarnych transformacji motywowana jest prymatem rozwoju koniunktury gospodarczej oraz procesu industrializacji. W aspekcie normatywnym implikacje zaistniałego stanu społeczno-ekonomicznego ogniskują nie tylko wokół ukształtowania już od lat 80 XX w., swoistej fiskalnej myśli legislacyjnej, która na gruncie daninowym wyraża się w szczególności od początku XXI w., w emancypacji jednokierunkowego interpretowania przepisów podatkowych. Jest to zatem odpowiedź na **główne pytanie badawcze** dotyczące rzeczywistej efektywności obecnej konstrukcji przedawnienia zaległości podatkowych w polskim prawie. Nie można bowiem stwierdzić,

iż obecne rozwiązania prawne gwarantują prawidłowość oraz pożądaną efektywność procesu wygaszania zadawnionych zaległości daninowych.

Natomiast odpowiedź na postawione, **szczegółowe pytania badawcze** jest następująca: legalne zabezpieczenie finansowych interesów fiskalnych w stopniu destabilizującym względy temporalne i normatywne przenika proces sukcesywnego kreowania instytucji przedawnienia jako iluzorycznego mechanizmu. Relatywizowanie jego zakresu funkcji skoncentrowanych wokół równoważenia czasowego zdecydowanie pozwala stwierdzić, iż w XXI w., prawo daninowe jest intencjonalnie wykorzystywane przez ustawodawcę do realizacji poza normatywnych celów zakotwiczonych na gruncie *quasi* politycznym, względnie ekonomicznym. Zatem prawo zostało w obecnych czasach związanych z wielokrotnie podnoszonym kryzysem praworządności sprowadzone w sposób instrumentalny do swoistej roli kompleksowego urządzenia normatywnego służącego do egzekwowania konkretnych implikacji interdyscyplinarnych, a więc w szczególności o ekonomicznej etiologii.

Z kolei świadome deprecjonowanie wartości prawnych, w tym integrujących z pożądanym procesem stabilizowania czasowego oraz dalsze utrzymywanie stanu pozbawionego krańcowych ram temporalnych w zakresie wymiaru i poboru podatków nie stwarza jakichkolwiek perspektyw dla dynamicznego rozwoju. Kreowanie swego rodzaju iluzji instytucjonalnych, czego *ad exemplum* ewidentną egzemplifikację dostrzec należy w legislacyjnym obszarze konstrukcji przedawnienia pozbawionej mechanizmów reglamentujących następstwa dwoistego układu wstrzymania nie jest do zaakceptowania. Powinno to być bowiem postrzegane nie jako przymus i niechciana konieczność, ale jako naganna oraz wymagająca napiętnowania patologia normatywna w rzeczywistości nie posiadająca jakiegokolwiek związku z pryncypialną ideą prawa stanowiącego swoistą odpowiedź na potrzeby społeczeństwa.

Wyrażane poglądy merytoryczne utożsamiane z emanacją praworządności winny stanowić oryginalną sposobność do postawienia *a posteriori* precyzyjnego stwierdzenia. Jednocześnie powinny przedstawiać konglomerat argumentów *a fortiori* aprobujących prawidłowość, względnie sensowność przyjętego punktu widzenia rodzącego swego rodzaju podstawę do rozwoju indywidualnych zdolności w zakresie percepcji oraz kognitywnego dedukowania opartego przede wszystkim na logice.

Tym samym należy **przedstawić tezę**, iż konstrukcja przedawnienia w obecnym stanie prawnym nie powinna zostać zachowana, jednakże kwestionowanie jej ogólnego bytu legislacyjnego byłoby merytorycznie nieuzasadnione i irracjonalne. Daninowe przepisy statuujące mechanizm wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych wymagają bowiem gruntownych modyfikacji normatywnych. To zaś bez złudzeń ogniskuje wokół dychotomicznej koncepcji przedawnienia obowiązku i zobowiązania podatkowego skorelowanej koherentnie z ustawowymi terminami stabilizowania warunkowanymi dwoistym następstwem wstrzymania. Uszczegóławiając brak kompleksowych reglamentacji normatywnych w obszarze implikacji zawieszenia i przerwania znajduje swą egzemplifikację w radykalnie niskim poziomie dynamiki stosowania art. 59 § 1 pkt 9 O.p. Ten stan natomiast wywiera interdyscyplinarne konsekwencje i stwarza pejoratywny obraz **swoistej imitacji, czy też iluzji, względnie fikcji badanego zagadnienia**.

Tak więc newralgiczna materia legislacyjna stanowiąca asumpt do pewnego rodzaju legalnych czynności *fraudis legem* polegających na faktycznym eliminowaniu następstwa,

o którym mowa w normie art. 59 § 1 pkt 9 O.p., ogniskuje na linii podstawowy reżim temporalny przedawnienia – przyczyny i zasady skutku wstrzymania. Bez uwzględnienia rozległej struktury funkcji analizowanego mechanizmu w rzeczywistości nie można bowiem w jakikolwiek sposób postulować na gruncie efektywności procesu wygaszania zadawnionych zaległości daninowych.

Wskutek czego nie należy kwestionować sytuacji, w ramach której polskie prawo podatkowe staje przed swoistym wyzwaniem odpowiedniego dostosowania przepisów nie tylko do pryncypialnych standardów praworządności, ale także zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Zatem obecna konstrukcja przedawnienia wymaga gruntownej modernizacji stanowiącej swoisty warunek *conditio sine qua non* dla przeprowadzenia efektywnej transformacji interdyscyplinarnej, a więc obejmującej zarówno aspekt normatywny, jak i pozanormatywny zwłaszcza gospodarczy. W związku z czym wysunąć należy stwierdzenie, iż prawo usilnie potrzebuje *sui generis* konstrukcji przedawnienia uwzględniającej niezwykle głęboki aspekt stabilizacji. Nie można bowiem sprowadzać badanego obszaru normatywnego wyłącznie do roli temporalnego regulatora, gdyż łączy się on koherentnie z szeregiem wtórnych następstw. Dotyczy to przede wszystkim waloru wychowawczego, a więc dyscyplinującej funkcji mechanizmu przedawnienia kształtującej postawę i inklinacje stron stosunku podatkowoprawnego, które zakotwiczone są w przestrzeni czasowej. Poza tym oddziałuje również wydatnie na fundamentalny proces utrwalania pewności polskiego prawodawstwa, co immanentnie przenika autonomiczną gałąź prawa daninowego, a także w różnorodnym stopniu cały krajowy system normatywny.

Dodatkowo całokształt wyrażonych wywodów merytorycznych ogniskuje wokół materii dogmatycznej, co bezpośrednio infiltrowuje ideę prawa postrzeganego jako mechanizm, względnie zorganizowany zespół narzędzi normatywnych wykorzystywanych do regulowania poszczególnych sfer życia człowieka. Uściślając w XXI w., można odnieść usilne wrażenie, iż prawo daninowe traktowane jest instrumentalnie w celu osiągnięcia z góry powziętego celu fiskalnego, którego sedno sprowadza się do należytego zabezpieczenia interesów finansowych. Niemniej jednak kwalifikowanie powszechnie obowiązującego prawa jako swoistej dźwigni ekonomicznej umożliwiającej zachowanie pożądanego stanu dochodów budżetowych nie posiada obecnie zbyt wiele wspólnego z zasadą praworządności.

III. Wnioski *de lege ferenda* jako alternatywna konstrukcja przedawnienia

W kontekście przedstawionych założeń badawczych i wniosków merytorycznych należy wyrazić prospektywne postulaty składające się na swoistą renowację obecnie wiążącej konstrukcji wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych radykalnie warunkowanej zakresem następstw dualnego układu wstrzymania. Tak więc autor formułuje następujące **propozycje zmian w ustawodawstwie** polskim, które mające na celu wdrożenie innowacyjnej konstrukcji przedawnienia uwzględniającej zależności interdyscyplinarne, nie zaś wyłącznie fiskalne. Zatem podnieść należy *expressis verbis* rygor ustanowienia mechanizmów reglamentujących skutki zakłócenia w sposób wielokompaktowy, a zatem ilościowy, jakościowy i procesowy, względnie systemowy równoległe, co z natury rzeczy wydatnie wzmocniłoby wektor stabilizacyjny przedawnienia. Triada sponowanych ograniczeń powinna zatem zostać osadzona w dychotomicznym mechanizmie przedawnienia obowiązku

i zobowiązania podatkowego stanowiącego swoistą podstawę normatywną dla pozostałych elementów strukturalnych badanej instytucji. Jest to niezwykle ważne, gdyż tylko i wyłącznie kumulatywne zastosowanie całokształtu analizowanych ograniczeń zakłada wydatne wzmocnienie wektora stabilizacyjnego, generując tym samym swoistą przeciwwagę dla silnej ekspansji nurtu fiskalnego.

Zatem wymaganiem jest, aby na poczet weryfikowanego mechanizmu normatywnego wyszczególnić procesowe fazy wymiaru, tj. ustalenia, czy też określenia wysokości zobowiązania podatkowego (obowiązku podatkowego), a także poboru, względnie egzekucji należności daninowych (zobowiązania podatkowego). Umożliwi to bowiem precyzyjne wytyczenie dwoistego porządku w zakresie stosowania poszczególnych przepisów daninowych generujących implikacje wstrzymania. Tak więc regułą winien być standard, zgodnie z którym tryb wymiaru wiązać się może tylko i wyłącznie z perspektywą wykorzystania konkretnych przesłanek wstrzymania powiązanych metodologicznie z procesem ustalenia, czy też określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Z kolei odstępstwa zakładające chociażby przełamanie wiążącej od 1 stycznia 2009 r., zasady wykonalności ostatecznych decyzji podatkowych ogniskujące wokół normy art. 239b § 1 pkt 4 O.p., winny *a posteriori* podlegać gruntownym obwarowaniom reglamentującym skalę użytkowania. Nie można bowiem dopuścić, aby normatywny wyjątek stał się specyficznym zwyczajem ukształtowanym poprzez praktykę postępowania organów KAS wykorzystywanym intencjonalnie do realizacji celów fiskalnych.

Przedstawione założenia systemowe stanowią postawę do wdrożenia i zastosowania pozostałych rozwiązanych regulujących zakres implikacji zatrzymania. Procesowa struktura oddziaływania eksplikowanego zagadnienia umożliwi bowiem ustanowienie indywidualnych i marginalnych terminów krańcowych generujących zamknięte ramy czasowe procesu kreowania oraz władczego egzekwowania należności daninowych. Tym samym postulowany zabieg legislacyjny sprawi, iż normatywny mechanizm wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych zyskuje przymiot przewidywalności temporalnej, stwarzając swoistą gwarancję czasową co do skutku regulowanego art. 59 § 1 pkt 9 O.p. To zaś wprowadza pożądany skok poziomu stabilności zwłaszcza w kontekście ekspansji nurtu fiskalnego, radykalnie dotyczącego poczynań legislacyjnych władzy ustawodawczej w XXI w.

Zatem swego rodzaju *novum* w postaci ustanowienia definitywnego (nieprzekraczalnego) i nie podlegającego jakiegokolwiek modyfikacji okresu wobec dualnego mechanizmu instytucjonalnego, tj. przedawnienia prawa do wymiaru, a także przedawnienia prawa do egzekucji stanowiłoby wypełnienie tzw. luki prawnej. Ona zaś destabilizuje dynamikę procesu stosowania normy art. 59 § 1 pkt 9 O.p., generując pejoratywnie postrzeganą iluzję temporalnego aspektu struktury fiskalnej. Jednocześnie podważa ona skuteczność badanych normalizacji oraz wysuwa inklinacje co do kompleksowej nowelizacji przepisów powszechnie obowiązujących. Ideę deprecjonowania wartości prawnych poprzez promowanie i ścisłe egzekwowanie fiskalizmu kosztem stabilności postrzeganej *sensu largo* należy bowiem *a limine* odrzucić jako nieodpowiadającą standardom XXI w., narzucającym interdyscyplinarności normalizacji prawnych. Egzemplifikacją wyrażonych założeń powinno być normatywne statuowanie sztywnej, nieprzekraczalnej perspektywy czasowej dla procesów wymiaru i poboru należności daninowych. Dotyczy to przykładowo materii 10 lat przeznaczonych dla wymiaru oraz kolejnych 10 lat predystynowanych dla poboru zaległości fiskalnych. To z kolei generowałoby swoistą afirmację pewności i przejrzystości

prawa, nie zaś *a contrario* zaprzeczenie docelowego stanu rzeczy wyrażanego przez *sui generis* instytucjonalną fikcję prawną aprobowaną z uwagi na rygor zabezpieczenia interesów finansowych.

Równocześnie w aspekcie ilościowym warto rozważyć kwantyfikację nie tylko **periodyczną**, tj. wyrażaną w jednostkach czasu – latach, ale także **arytmetyczną** związaną z dopuszczalną liczbą skutecznych zakłóceń biegu terminu przedawnienia zarówno obowiązku, jak i zobowiązania podatkowego. Rodziłoby to z natury rzeczy swoiste poręczenie kwalifikowania okresu ustawowego jako docelowego, natomiast faktu zawieszenia, bądź przerwania jako odstępstwa od reguły. Wyklucza to bowiem perspektywę ugruntowanego modelu intencjonalnego wydłużania jurysdykcyjnych ram temporalnych, chociażby poprzez instrumentalne stosowanie prawa daninowego.

Z kolei wdrożenie do prawa polskiego uregulowań czasowych powinno *a posteriori* wiązać się z ustawowym wyznaczeniem perspektyw periodycznych uwzględniających dopuszczalne możliwości wstrzymania biegu terminu przedawnienia. Procesowy etap wymiaru winien bowiem w aspekcie temporalnym łączyć się z ustawowym – podstawowym okresem 3 lat albo 5 lat, a także potencjalnym reżimem wynikającym ze ziszczenia się przyczyn wstrzymania obejmującym cykl 5 lat albo 7 lat pozostałych do upływu terminu końcowego. Natomiast na gruncie przedawnienia prawa do egzekucji sytuacja powinna zostać ukształtowana *per analogiam*, co wprost deleguje do wyjściowej jurysdykcji temporalnej oraz perspektywy hipotetycznie uzupełniającej przestrzeń podstawową statuowaną przesłankami zakłócenia biegu terminu przedawnienia.