

Małgorzata Militz, Tomasz Siennicki

Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jako instrument zawieszenia biegu terminu przedawnienia – teoria i praktyka organów podatkowych

Słowa kluczowe: zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, wygaśnięcie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Oczywistym jest, że rolą organów podatkowych jest koncentrowanie się na weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników, przy wykorzystaniu narzędzi przewidzianych w przepisach podatkowych. Co do zasady, kwota należnego podatku (kwota zobowiązania podatkowego) jest wyliczana przez samego podatnika (metoda samoobliczenia). Jeśli organ podatkowy ma wątpliwości co do poprawności dokonanego przez podatnika rozliczenia, musi dokonać „wymiaru”. Niezbędnym dla dokonania tego „wymiaru” jest przeprowadzenie postępowania podatkowego, najczęściej poprzedzonego kontrolą podatkową lub kontrolą celno-skarbową. Od wielu lat obserwuje się praktykę organów podatkowych polegającą na tym, że kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe, postępowania podatkowe są rozpoczynane dość późno, co rodzi ryzyko przedawnienia danego zobowiązania podatkowego. Przepisy ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ – dalej o.p. – przewidują wiele rozwiązań, które mogą zawiesić bieg terminu przedawnienia albo go przerwać. Jednym z nich jest dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika przed terminem płatności zobowiązania podatkowego, a którego wysokość zostanie określona w przyszłości. Obecnie to rozwiązanie jest bardzo często wykorzystywane przez organy podatkowe, jednak – jak wynika z praktyki autorów – nie zawsze jest ono konieczne, a także nie zawsze jest prawidłowo i właściwie zastosowane.

1. Trochę o przepisach i o celu tych przepisów

Zgodnie z art. 33 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim – także na majątku wspólnym, 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. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 o.p. stosuje się odpowiednio. W myśl zaś § 2 pkt 2 powołanego artykułu zabezpieczenia w okolicznościach

wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji określającej.

Zasadniczym celem postępowania zabezpieczającego nie jest przymusowy pobór należności podatkowych, lecz zagwarantowanie środków na zaspokojenie w przyszłości należności podatkowych, których wysokość na tym etapie nie jest jeszcze znana, poprzez zabezpieczenie środków finansowych na pokrycie należności podatkowych. Instytucję tę stosuje się w momencie, gdy nie ma jeszcze podstaw do wszczęcia postępowania egzekucyjnego, najczęściej przed wydaniem decyzji wymiarowej. W orzecznictwie sądowym zwraca się uwagę, że publicznoprawny charakter zobowiązań podatkowych wymaga stworzenia odpowiedniej ochrony prawnej ich wykonywania, z tym zastrzeżeniem, że nie prowadzi to do wykonania samego zobowiązania,

¹ Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.