

Łukasz Prus

Charakter prawny instytucji przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych

1. Dawność w prawie cywilnym i podatkowym

Rozważania nad instytucją przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych trzeba rozpocząć od omówienia istoty przedawnienia nie tylko w prawie podatkowym, ale również na gruncie innych gałęzi prawa. Jednakże ze względu na zakres przedmiotowy niniejszego opracowanie należy uznać za zasadne omówienia te same instytucji jedynie na gruncie prawa cywilnego i prawa podatkowego, pomijając prezentowane przez niektórych przedstawicieli nauki ujęcie instytucji przedawnienia wykształconej na gruncie prawa karnego oraz prawa administracyjnego¹²⁴³. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, iż prawo podatkowe pozostaje w sferze oddziaływania prawa cywilnego zarówno w procesie stanowienia, jak i stosowania tego pierwszego¹²⁴⁴. Prawodawca, tworząc prawo podatkowe, częstokroć posługuje się instytucjami prawa cywilnego¹²⁴⁵. Nie ulega więc wątpliwości, iż analizując charakter prawny przedawnienia podatkowego, należy pomocniczo odwołać się do dorobku doktryny prawa cywilnego. Jednakże na wstępie trzeba zastrzec, iż przedawnienie podatkowe charakteryzuje się istotnymi odmiennościami w stosunku do przedawnienia będącego instytucją prawa cywilnego.

Bezsprzecznie czas wywołuje doniosłe skutki w życiu jednostek oraz całych społeczności. W prawie zaś upływ czasu wywiera zmianę stosunków prawnych. Jednakże nauki prawne do tej pory nie wykształciły jednolitej i kompleksowej koncepcji w tym zakresie¹²⁴⁶, przy czym najbogatszym wkładem w literaturze w badaniach nad upływem czasu może pochwalić się doktryna prawa cywilnego. Przyjmuje się, iż przedawnienie stanowi element szerszego pojęcia dawności. Termin ten

¹²⁴³ R. Kubacki, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy, 1999, nr 9, s. 22; A. Wasilewski, *Upływ czasu jako zdarzenie prawne w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo, 1966, nr 1, s. 57 i n.

¹²⁴⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 16–17, 25–27.

¹²⁴⁵ *Idem*, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 29.

¹²⁴⁶ B. Kordasiewicz, [w:] Z. Radwański (red.), *System prawa prywatnego. Prawo cywilne – część ogólna*, tom II, Warszawa 2002, s. 528–529.

obecnie nie jest pojęciem normatywnym, ale w literaturze prawa cywilnego określa się nim ogół instytucji związanych z upływem czasu¹²⁴⁷. Przez dawność należy rozumieć skutki prawne będące konsekwencją beczynnego upływu czasu określonego w ustawie, do wykonania przez uprawniony podmiot przysługujących mu praw i obowiązków. Tworzą ją cztery konstrukcje prawne, którymi są: przedawnienie, termin zawity, przemilczenie, zasiedzenie. *Loci comunes* tych instytucji to przesunięcie uprawnień w sferze prawnej z podmiotu dotychczas uprawnionego na podmiot zobowiązany, wskutek upływu ustawowo określonego czasu¹²⁴⁸. Niektórzy przedstawiciele doktryny dzielą dawność na przedawnienie nabywcze (zasiedzenie i milczenie) oraz przedawnienie umarzające¹²⁴⁹.

W tym miejscu warto opisać funkcje, jakie pełnią instytucje dawności w obrocie prawnym i życiu społecznym. Te konstrukcje prawne niewątpliwie stabilizują stosunki cywilnoprawne oraz zabezpieczają obrót prawny. Jak słusznie zwrócił na to uwagę Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 12 lutego 1991 r., ze względu na ład i porządek społeczny niepożądanym jest stan długotrwałej niepewności ludzi co do przysługujących im praw¹²⁵⁰. Zasad pewności obrotu prawnego wymusza ściśle przestrzeganie ustawowo zastrzeżonych terminów w celu dochodzenia roszczeń¹²⁵¹. Stosowne regulacje w tym zakresie mają chronić słabszą stronę stosunku prawnego, gdyż w odmiennym wypadku roszczenie wierzyciela stałoby się nieprzewidywalne. Nadto wraz z upływem czasu powstają trudności dowodowe w dochodzeniu praw podmiotowych.

Ratio legis dawności zakłada, iż nie może korzystać z ochrony opieszale uprawniony, który nie dba o swoje prawa. W tym miejscu nie można jednak zapominać, że wierzyciel może skutecznie przerwać bieg

¹²⁴⁷ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 346; J. Ignatowicz, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego – część ogólna*, tom I, Ossolineum 1985, s. 792.

¹²⁴⁸ B. Kordasiewicz, [w:] Z. Radwański (red.), *System prawa prywatnego...*, s. 529.

¹²⁴⁹ J. Ignatowicz, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego...*, s. 796–797.

¹²⁵⁰ Wyrok z 12 lutego 1991 r., III CRN 500/90, OSNCP 1992, nr 7–8, poz. 137.

¹²⁵¹ Wyrok Sądu Najwyższego z 15 lipca 1999 r., II UKN 44/99, OSNAP 2000, nr 21, poz. 798.

przedawnienia¹²⁵². Pomimo doniosłości prawnej instytucji dawności, niektórzy przedstawiciele doktryny dostrzegają wątpliwy aspekt moralny instytucji ograniczających realizację praw podmiotowych. Faktem jest, iż instytucje te wykluczają możliwość skutecznego dochodzenia roszczeń przez wierzyciela i jednocześnie stanowią swoistą „premię” dla dłużnika kosztem dłużnika. Niewątpliwie jednak przytoczone argumenty jurystyczne w pełni uzasadniają konieczność obowiązywania w systemie prawnym przepisów regulujących dawność¹²⁵³.

Jak już pisano, wyróżnia się przedawnienie umarzające i przedawnienie nabywcze. To ostatnie, do którego zaliczamy zasiedzenie i milczenie, skutkuje nabyciem własności przez osobę dotychczas nieuprawnioną. Przedawnienie nabywcze jest jednak instytucją prawa rzeczowego i nie występuje w prawie podatkowym.

Ze względu na zakres niniejszej pracy oraz podobieństwa konstrukcyjne w prawie podatkowym i cywilnym w tym zakresie, zasadne staje się szersze omówienie jedynie przedawnienia umarzającego. Przedawnienie umarzające, czyli przedawnienie *sensu stricto* i termin zawity, charakteryzuje się tym, iż wraz z beczynnym upływem czasu dotychczas uprawniony podmiot traci możliwość dochodzenia należnego mu roszczenia bądź dochodzi do wygaśnięcia roszczenia¹²⁵⁴. Zatem skutkiem niedotrzymania ustawowo określonego terminu jest utrata możliwości uzyskania ochrony prawnej wierzyciela.

W pierwszym rzędzie omówione zostanie normatywne ujęcie przedawnienia w prawie cywilnym. Zgodnie z treścią art. 117 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 – Kodeks cywilny¹²⁵⁵ (zwanej dalej: „k.c.”) przedawnieniu ulegają jedynie roszczenia majątkowe wskutek niezrealizowania ich w ustawowo określonym czasie. Przedmiotem przedawnienia są roszczenia, a nie prawa. Roszczenie takie może polegać na możliwości domagania się od danej osoby konkretnego zachowania.

Konsekwencją przedawnienia jest utrata możliwości skutecznego dochodzenia roszczenia. Po upływie oznaczonego czasu uprawnienie

¹²⁵² A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy: obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 147.

¹²⁵³ J. Ignatowicz, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego...*, s. 792; A. Nita, *op. cit.*, s. 147.

¹²⁵⁴ A. Wolter, J. Ignatowicz, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1982, s. 323–324.

¹²⁵⁵ Dz.U. nr 16, poz. 93, ostatnia zm.: Dz.U. z 2008 r., nr 163, poz. 1012.

żądania od zobowiązanego oznaczonego działania nie wygasa (roszczenie nadal istnieje), lecz przekształca się w zobowiązanie naturalne, czyli przechodzi w stan, w którym nie jest możliwe przymusowe spełnienie świadczenia¹²⁵⁶. Roszczenie niepełne nie może być skutecznie wyegzekwowane przez wierzyciela. Natomiast jeżeli zobowiązany po upływie ustawowo określonego czasu dobrowolnie spełnił ciężące na nim obowiązek określonego zachowania, nie może on później żądać zwrotu tego świadczenia (art. 411 pkt 3 k.c.).

Zasadą jest, że początek biegu przedawnienia cywilnego przypada na dzień, w którym roszczenie stało się wymagalne. Przez wymagalność natomiast powinno się rozumieć sytuację, w której wierzyciel może wystąpić z żądaniem wobec określonej osoby. Dzień będący początkiem biegu terminu przedawnienia może być oznaczony w umowie lub ustawie oraz może wynikać z natury zobowiązania¹²⁵⁷.

Drugą instytucją, którą zaliczamy do katalogu tzw. przedawnienia umarzającego, są terminy zawite (prekluzja). Termin zawity występuje, gdy akt prawny rangi ustawowej określa termin, w którego granicach można wykonać uprawnienie. Przepis taki powinien również zawierać swoistą sankcję, a mianowicie w razie bezczynności podmiotu uprawnionego upływ tego terminu powoduje wygaśnięcie tegoż uprawnienia¹²⁵⁸. Wygaśnięcie sprekludowanego prawa ulega *ex lege* i wywołuje tzw. skutek silniejszy niż przedawnienie, gdyż przedawnione roszczenie nie wygasa, a jedynie powoduje utratę możliwości jego skutecznego dochodzenia. Należy również zwrócić uwagę na fakt, iż przedawnienie roszczenia uwzględnia się na wniosek. Natomiast upływ terminu zawitego sąd uwzględnia z urzędu.

Na marginesie warto dodać, iż co do zasady terminy zawite mają charakter terminów procesowych, gdyż ich upływ skutkuje nieważnością czynności procesowej. Nie należy jednak zapominać, że niektóre terminy przewidziane dla sądów mają charakter instrukcyjny. W literaturze podkreśla się, że terminy przedawnienia są terminami materialnymi, ich upływ powoduje niemożność realizacji prawa podmiotowego¹²⁵⁹.

¹²⁵⁶ B. Kordasiewicz, [w:] Z. Radwański (red.), *System prawa prywatnego...*, s. 535.

¹²⁵⁷ K. Pietrzykowski, *Kodeks cywilny*, 2008, Legalis.

¹²⁵⁸ Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, s. 358–360.

¹²⁵⁹ J. Ignatowicz, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego...*, s. 795–796.

Jak wcześniej wskazano, prawodawca recypował do systemu prawa podatkowego przedawnienie, jednakże przedawnienie podatkowe cechuje się istotnymi odmiennościami w stosunku do przedawnienia z prawa cywilnego. Odnotowania wymaga fakt, iż w prawie podatkowym występuje jedynie przedawnienie umarzające i zawiera cechy zarówno przedawnienia, jak i terminów zawitych.

Przedmiotem zarówno przedawnienia cywilnego, jak i podatkowego, są roszczenia majątkowe. Podobnie jak w przypadku terminów zawitych, przedawnienie podatkowe podlega uwzględnieniu z urzędu. Jak pisze Adam Nita, przedawnione roszczenie majątkowe wygasa. Zatem upływ czasu w prawie podatkowym wiązany jest z tzw. silniejszym skutkiem w odróżnieniu do przedawnienia cywilnoprawnego. Tym samym konstrukcja prawna przyjęta w prawie podatkowym przypomina instytucje terminów zawitych.

W prawie cywilnym przedawnione roszczenie przekształca się w roszczenia tzw. zobowiązanie naturalne. Przy czym, jeżeli zobowiązany spełni świadczenie po upływie określonego w umowie bądź ustawie czasu, bezskuteczny będzie jego ewentualny i późniejszy zarzut bezpodstawnego wzbogacenia się wierzyciela, gdyż spełnił on świadczenie samowolnie. Natomiast w prawie podatkowym po upływie oznaczonego w ustawie czasu zobowiązanie wygasa lub wierzyciel podatkowy traci możliwość przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Zatem spełnienie przez osobę zobowiązaną świadczenia po upływie terminu do przedawnienia podlega zwrotowi. W tym miejscu należy poddać krytyce pogląd reprezentowany przez Adama Nitę, który twierdzi, że w przypadku przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych wygasa obowiązek podatkowy¹²⁶⁰. Obowiązek taki nadal istnieje, jednak po upływie trzech bądź pięciu lat od jego powstania organ podatkowy traci prawo do przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe.

Kolejną różnicą jest początek biegu terminu przedawnienia. Zgodnie z treścią art. 120 k.c. termin ten biegnie od momentu, w którym świadczenie stało się wymagalne. W prawie podatkowym w zależności od tego, z jakim rodzajem przedawnienia mamy do czynienia, bieg terminu przypada na koniec roku, w którym powstał obowiązek podatkowy (przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych),

¹²⁶⁰ A. Nita, *op. cit.*, s. 148–149.

bądź na koniec roku, w którym upłynął termin płatności (przedawnienie zobowiązań podatkowych).

W prawie cywilnym przedawnienie roszczenia głównego rozciąga swoje skutki również na roszczenia uboczne, takie jak chociażby odsetki, koszty procesu i inne, bez względu na fakt, czy roszczenie uboczne nie było przedawnione, gdy roszczenie główne uległo przedawnieniu¹²⁶¹. W prawie podatkowym przy otwartym stanie faktycznym, zobowiązany – podatnik, pomimo przedawnienia prawa do ustalanie wysokości należności podatkowych i tak dokonuje świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa. Przy otwartych stanach podatkowych ustalenie wysokości należności podatkowych poprzedza obowiązek wpłacania przez podatnika zaliczek. Ta konstrukcja prawna znajduje uzasadnienie w rozgraniczeniu zobowiązań z tytułu zaliczek i zobowiązań z tytułu podatku. Podatkowoprawy stan faktyczny występujący przy obowiązku wpłacania zaliczek nie jest w pełni tożsamy z podatkowoprawy stan faktyczny w przypadku zobowiązań podatkowych¹²⁶².

Niewątpliwie przedawnienie cywilnoprawne należy do terminów materialnych. W prawie podatkowym występują jednak wątpliwości co do charakteru terminów przedawnienia. W tym miejscu nieodzownym staje się analiza instytucji przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowej. Termin ten wiąże organ podatkowy w ten sposób, że w ustawowo określonym terminie powinien wydać i doręczyć decyzję o wysokości zobowiązania podatkowego. Ma on charakter dyscyplinujący wierzyciela, czyli organ podatkowy. Nadto wyznacza organowi podatkowemu granice czasowe, w jakich może przekształcić obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe. Natomiast po jego upływie nie będzie możliwa realizacji tego prawa. Nie można również zapominać, iż celem postępowania podatkowego jest realizacja prawa materialnego¹²⁶³. Tym samym należy odnotować, iż prawodawca ograniczył organy podatkowe terminem, w którym mogą one zrealizować prawo materialne poprzez przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe.

W literaturze podkreśla się, że termin materialny to okres, w którym można kształtować prawa i obowiązki strony. Termin procesowy

¹²⁶¹ J. Ignatowicz, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego...*, s. 801.

¹²⁶² R. Mastalski, *Prawo podatkowe ...*, s. 202–203.

¹²⁶³ *Idem*, *Stosowanie prawa podatkowego...*, str. 34.

natomiast to okres do dokonania czynności procesowej. Uchybienie terminu materialnego skutkuje wygaśnięciem praw lub obowiązków. Niedochowanie terminowi procesowemu powoduje nieważność czynności procesowej dokonanej po jego upływie. Rekapitulując tę część rozważań, należy stwierdzić, iż przypadku przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych bezczynny upływ terminu nie powoduje wygaśnięcia praw i obowiązków, gdy prawa takie nie powstają. Zatem termin, przewidziany w art. 68 § 1 ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹²⁶⁴ (zwana dalej „Ordynacją”), ma charakter procesowy¹²⁶⁵. W doktrynie prawa podatkowego znany jest również odmienny pogląd, a mianowicie, że przedawnienie prawa do ustalenia wysokości należności podatkowego ma charakter materialnoprawny związany z czynnościami procesowymi¹²⁶⁶.

Przechodząc do omówienia przedawnienia w prawie podatkowym, należy odnotować, że prawodawca przewidział w Ordynacji podatkowej dwa rodzaje przedawnienia.

2. Rodzaje przedawnienia w prawie podatkowym

W dalszej części pracy omówiona zostanie instytucja przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych. Niniejsze opracowanie nie wyczerpuje jednak rozważań nad instytucją przedawnienia w prawie podatkowym, prawodawca bowiem przewidział w Ordynacji dwa jej modele: przedawnienie prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych (art. 68 Ordynacji) oraz przedawnienie zobowiązania podatkowego (art. 70 Ordynacji). Jedyne na marginesie należy dodać, iż w literaturze przedmiotu przedawnienie, o którym mowa w art. 68 Ordynacji, określane jest również jako: przedawnienie wymiaru, przedawnienie obowiązku podatkowego, przedawnienie prawa do wymiaru podatkowego, przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalające zobowiązanie podatkowe, przedawnienie prawa do dostarczenia decyzji podatkowej itd.¹²⁶⁷ Na potrzeby niniejszej

¹²⁶⁴ Dz.U. nr 8, poz. 60, ostatnia zm.: Dz.U. z 2007 r., nr 192, poz. 1378.

¹²⁶⁵ S. Presnarowicz, *Przedawnienie prawa do wydania decyzji o wysokości zobowiązań podatkowych*, Przegląd Podatkowy, 1997, nr 1, s. 3.

¹²⁶⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa – postępowanie, zobowiązania. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 33.

¹²⁶⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 72–74; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 201 i n.; J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa

pracy przyjmując za właściwy zwrot „przedawnienie prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych”, gdyż jest to termin odpowiadający istocie regulacji z art. 68 Ordynacji. Analizę przedawnienia podatkowego należy rozpocząć od stwierdzenia, iż ogólne prawo podatkowe nie zawiera definicji legalnej przedawnienia.

Podział na przedawnienie prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych i przedawnienie zobowiązań podatkowych jest ściśle związany z sposobami powstania zobowiązań podatkowych poprzez wymiar podatku lub z mocy praw. Zatem inaczej przedawniają się zobowiązania powstające z mocy decyzji, a inaczej – zobowiązania powstające z mocy prawa. Zgodnie z art. 21 § 1 Ordynacji zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, lub z doręczeniem decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W ostatni wypadku decyzja ma charakter konstytutywny, gdyż z dniem jej doręczenia powstaje zobowiązanie podatkowe, natomiast w przypadku zobowiązania powstającego z mocy prawa organ podatkowy wydaje decyzję jedynie deklaratoryjną.

Zatem przedawnienie zobowiązań podatkowych (art. 70 Ordynacji) ma miejsce w sytuacji, gdy istnieje już zobowiązanie podatkowe¹²⁶⁸. Natomiast na gruncie przepisu o przedawnieniu prawa do ustalenia wysokości należności podatkowej Ordynacja reguluje uprawnienie organu podatkowego do przekształcenia obowiązku podatkowego w nieistniejący w chwili wszczęcia postępowania wymiarowego zobowiązanie podatkowe. Tym samym, aby mogło powstać zobowiązanie podatkowe, konieczne jest wcześniejsze zaistnienie obowiązku podatkowego i na jego podstawie wydanie decyzji wymiarowej oraz skuteczne jej doręczenie podatnikowi. Ponadto należy zwrócić uwagę na treść art. 68 § 1 Ordynacji, stanowiącego, że termin przedawnienia wydania decyzji ustalającej zobowiązanie i jego wymiar liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Odnótowania wymaga fakt, iż w obowiązującym porządku prawnym podatki powstające w drodze konstytutywnych decyzji należą do nielicznych, wystarczy wskazać choćby podatek od nieruchomości,

2002, s. 271; S. Presnarowicz, *Przedawnienie prawa ...*, s. 3; R. Kubacki, *Przedawnienie w prawie ...*, s. 22.

¹²⁶⁸ W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego (1)*, *Przegląd Podatkowy*, 2008, nr 1, s. 28.

leśny rolny, czy od spadków i darowizn¹²⁶⁹. Natomiast przedawnienie zobowiązań podatkowych (art. 70 Ordynacji) należy do nieefektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych. Bezskuteczny upływ terminu przedawnienia wywołuje stan, w którym wierzyciel nie może skutecznie domagać się od dłużnika zachowania zgodnego z treścią zobowiązania podatkowego. Jednocześnie zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy prawa i dotyczy to również roszczeń ubocznych. Konkludując, przedawnienie zobowiązań podatkowych (art. 70 Ordynacji) podobnie jak przedawnienie uregulowane w kodeksie cywilnym ma charakter materialnoprawny.

Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 Ordynacji). Nie podlegają zaś przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, z zastrzeżeniem, że po upływie terminu przedawnienia organ podatkowy może prowadzić egzekucje z tytułu zaległości podatkowych tylko z przedmiotu hipoteki¹²⁷⁰.

Jeszcze raz należy podkreślić, iż upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych skutkuje wygaśnięciem zobowiązania oraz wyłączeniem możliwości skutecznego żądania jego zapłaty przez podatnika. Regulacje dotyczące zobowiązań podatkowych stosuje się odpowiednio do należności płatników i inkasentów, powstałych z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków.

W literaturze przedmiotu więcej uwagi poświęca się przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Taki stan rzeczy znajduje uzasadnienie w obowiązującym prawie podatkowym, gdyż większość zobowiązań podatkowych powstaje z mocy prawa, aczkolwiek zobowiązania powstające z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość należności podatkowych charakteryzują się godnymi uwagi odmiennościami, a przy tym konstrukcja, istota i cech tej instytucji wywołuje dużo kontrowersji.

Chociaż, jak już wspomniano, przedawnienie podatkowe jest zbliżone do konstrukcji przedawnienia z prawa cywilnego, to podkreślenia wymaga okoliczność, iż tylko przy przedawnieniu

¹²⁶⁹ J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 316.

¹²⁷⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 224–225.

zobowiązań podatkowych (art. 70 Ordynacji) odnajdujemy pewne podobieństwa. Natomiast konstrukcja przedawnienia prawa do ustalenia wysokości należności podatkowych (art. 68 Ordynacji) została oparta na odmiennych koncepcjach legislacyjnych, niespotykanych jak dotąd w innych gałęziach prawa. Wspólną cechą instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 Ordynacji) oraz cywilnoprawnego przedawnienia jest istniejące zobowiązanie. Termin przedawnienia prawa do ustalenia należności podatkowych dotyczy zobowiązań podatkowych, które jeszcze nie powstały, a mogą powstać przez wymiar podatku.