

Tomasz Drab

Maciej Drabik

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

O relacji pojęcia obowiązku i zobowiązania podatkowego (dylematy interpretacyjne)¹

The relations between the concepts of tax liability and tax obligation (interpretive considerations)

Streszczenie: Niniejsze opracowanie wskazuje na istotę podstawowych pojęć polskiego systemu prawa podatkowego, jakimi są – obowiązek podatkowy oraz zobowiązanie podatkowe. Autorzy obok przedstawienia istoty przytoczonych pojęć zwracają uwagę także na pewne aspekty korelacji między nimi oraz ich znaczenie dla polskiego systemu prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, ordynacja podatkowa

Abstract: The publication enhances the essence of the fundamental concepts of Polish tax law – the tax liability and tax obligation. The authors, aside from the presentation of those terms, signalise also some aspects correlating them and their meaning for the Polish tax law system.

Keywords: tax liability, tax obligation, tax ordinance act

Wprowadzenie

Nie ulega wątpliwości, że do podstawowych pojęć na gruncie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa można zaliczyć „obowiązek podatkowy” oraz „zobowiązanie podatkowe”. Przepis art. 4 Ordynacji podatkowej stanowi, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Taka konstrukcja pojęciowa obowiązku podatkowego według doktryny² ukształtowana została jeszcze w orzecznictwie okresu międzywojennego. W wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r. stwierdzono bowiem, że obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez

¹ Artykuł napisany pod opieką naukową mgr. Pawła Szczęśniaka, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, UMCS w Lublinie.

² H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa: komentarz*, Warszawa 2006, s. 56; A. Gomułowicz, J. Małeckie, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 347; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 208.

przepisy prawne z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego. Samo normatywne przyjęcie definicji obowiązku podatkowego jest konsekwencją zasad wprowadzonych na gruncie Konstytucji RP³. Realizuje ona bowiem zasady powszechności opodatkowania i wyłączności ustawy na gruncie prawa podatkowego⁴.

Rozwiązanie, jakie zawarł ustawodawca w definicji obowiązku podatkowego jest poddawane krytyce w literaturze zagadnienia. Wskazuje się na nieudolną konstrukcję językową przepisu art. 4, niebędącą wynikiem podejścia systemowego, lecz rezultatem konstruowania pojęcia na różnych etapach procesu legislacyjnego za pomocą licznych kompromisów intuicyjno-lingwistycznych⁵. Wobec wspomnianej definicji stawia się także zarzut, że skutek takiej konstrukcji obowiązku podatkowego kojarzony on jest przede wszystkim z pojęciem zapłaty, nie uwzględniając stosunków prawnych złożonych zarówno z zobowiązania podatnika do zapłaty, jak i roszczeniami podatnika, tj. nadpłatą, stratą czy zwrotem. W doktrynie pojawiają się opinie, że archaiczna kategoria obowiązku podatkowego powinna zostać zastąpiona pojęciem szerszym, które umożliwiłoby jego zastosowanie do wszystkich przypadków wymiaru, w tym także roszczeń podatnika⁶.

Celem pracy jest poddanie analizie wspomnianych pojęć, natomiast tezę niniejszego opracowania jest stwierdzenie, że pojęcia obowiązku i zobowiązania podatkowego powinny zostać zastąpione definicjami budowanymi przy użyciu elementów zobowiązaniowego stosunku prawnego, takich jak wierzyciel i dłużnik oraz odpowiadająca im wierzytelność i dług.

Istota obowiązku podatkowego

Istota obowiązku podatkowego związana jest z zaistnieniem tzw. podatkowoprawnego stanu faktycznego. W doktrynie spotkać się można z wieloma koncepcjami tego pojęcia⁷. Najbardziej trafnym wydaje się pogląd określający podatkowy stan faktyczny jako zarówno przedmiot podatku, ale także jego podmiot i podstawę opodatkowania⁸. Ze względu na fakt, że stosunek prawny zobowiązania podatkowego jest stosunkiem regulowanym wyłącznie przez ustawę, powstającym niezależnie od woli podmiotów⁹, w obszarze którego skutków nie może wywoływać umowa cywilnoprawna¹⁰, zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych zostaje w tym przypadku zastąpiona przez wspomniany podatkowoprawny stan faktyczny¹¹ i to on jako składnik ustawy, a nie wyraz woli podmiotu jest źródłem stosunku podatkowoprawnego. Jest to konsekwencją przyjętej zasady, że prawo podatkowe w sposób władczy i oparty na podporząd-

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483); por. szeroko art. 84 i 217.

⁴ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 126.

⁵ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 58.

⁶ *Ibidem*, s. 57.

⁷ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa: komentarz*, Warszawa 2007, s. 57.

⁸ R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego*, Wrocław 1989, s. 96-97.

⁹ Wyrok NSA z 06.06.1992r. (III SA 709/92), POP 1993, z. 4, poz. 62.

¹⁰ Wyrok NSA z 25.11.1992r. (SA/Kr 1838/92), POP 1993, z. 4, poz. 63.

¹¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 203.

kowaniu podmiotu podatkowego wkracza w obszar prawa własności zagwarantowanego w art. 64 Konstytucji RP¹².

Na wspomniany podatkowoprawy stan faktyczny składają się jego podmiotowe i przedmiotowe elementy, których realizacja rodzi powstanie obowiązku podatkowego. Dzieli się on na tzw. otwarty i zamknięty stan faktyczny. W przypadku otwartego stanu faktycznego mamy do czynienia z sytuacją, w której zdarzenia i działania, których dotyczy podatkowy stan faktyczny, występują w pewnym przedziale czasowym. W takiej sytuacji ustawodawca nie wskazuje wprost momentu powstania obowiązku podatkowego, lecz wynika to z całokształtu przepisów normujących dany podatek¹³. Jeżeli konstrukcja podatku tworzy z kolei tzw. zamknięty stan faktyczny, to obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstają w tym samym momencie¹⁴.

Problematyka momentu powstania obowiązku podatkowego nie jest w prawie podatkowym obojętna. Zwraca się uwagę, że moment powstania obowiązku podatkowego ma istotne znaczenie dla systemu powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych¹⁵. Przez ustalenie terminu powstania obowiązku podatkowego wyznacza się w przepisach prawa podatkowego utworzenie obowiązku samowymiaru i prawa wymiaru zobowiązania podatkowego, rozpoczęcie biegu wielu terminów, a sam termin powstania obowiązku podatkowego wyznacza stan prawny, według jakiego dokonuje się wymiaru zobowiązania.

Zanim obowiązek podatkowy zostanie skonkretyzowany w zobowiązaniu podatkowym, podmiot takiego obowiązku obciążany jest często obowiązkami prawnymi, których celem jest realizacja roszczenia podatkowego państwa. Są to głównie obowiązki o charakterze proceduralnym. W związku z tym należy wskazać, że powstanie obowiązku podatkowego prowadzi do powstawania wielu więzi prawnych pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym¹⁶. Co do wygasania obowiązku podatkowego przedstawiciele doktryny prawa podatkowego podkreślają, że fakt ten następuje wraz z ustaniem bytu prawnego lub bytu faktycznego podatnika lub wraz z uchYLENIEM przepisów nakładających ten obowiązek. Podkreśla się jednocześnie, że w sytuacji, gdy podatnik korzysta ze zwolnienia podmiotowego, przedmiotowego lub ulgi podatkowej, obowiązek podatkowy nie wygasa¹⁷.

Istota zobowiązania podatkowego

Definicję zobowiązania podatkowego ustawodawca umieścił w art. 5 Ordynacji podatkowej. Stanowi on, że „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”. Dok-

¹² A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 63-74.

¹³ R. Mastalski, J. Borkowski, B. Adamiak, J. Zubrzycki, *Komentarz - Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2014, s. 71.

¹⁴ R. Mastalski, *ibidem*, s. 72.

¹⁵ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 68.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 205.

¹⁷ Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 133-134.

tryna prawa podatkowego zarzuca tej definicji błąd logiczny *idem per idem*: „(...) zobowiązaniem podatkowym (...) jest zobowiązanie (...)”, wskazuje jako błąd utożsamianie zobowiązania z podatkiem, podkreślając, że pojęcie to powinno zostać zbudowane na podstawie elementów zobowiązaniowego stosunku prawnego. Stwierdza także, że instytucja prawna podatku nie może być sprowadzona jedynie do świadczenia pieniężnego, zważywszy na mnogość różnorodnych obowiązków pochodzących od samego podatku, ciężących na określonych podmiotach.

Ustawowa definicja zobowiązania wskazuje na jego następujące elementy: wskazanie obowiązku podatkowego jako źródła zobowiązania podatkowego; wskazanie na zobowiązanie podatkowe jako płatność; wskazanie podmiotów, na rzecz których podatnik ma dokonać płatności z tytułu zobowiązania podatkowego; wskazanie na przepisy prawa podatkowego jako formę określenia wysokości, terminu i miejsca dokonywania płatności z tytułu zobowiązania podatkowego¹⁸. Istotą zobowiązania podatkowego jest konkretyzacja powstałego wcześniej obowiązku podatkowego. Pojęcie to związane jest z dwufazowością stosunku prawnopodatkowego. W pierwszej fazie, jak zostało już wspomniane, skutek zaistnienia podatkowego stanu faktycznego powstaje stosunek prawny pod nazwą obowiązek. Druga faza jest przekształceniem uprawień i obowiązków, jakie powstały w fazie obowiązku podatkowego, będącego wzorcem, w skonkretyzowaną regułę zachowania, czyli właśnie zobowiązanie podatkowe¹⁹. Na tej podstawie wyraźnie widać normatywne następstwo zobowiązania podatkowego względem obowiązku.

Istotną kwestią jest samo powstawanie zobowiązań podatkowych. Polski system podatkowy przyjął dwie zasadnicze metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie. Art. 21 Ordynacji podatkowej jako pierwszy z nich wskazuje wymiar podatku za pomocą decyzji, drugi zaś to powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa.

W przypadku powstania zobowiązania z chwilą doręczenia decyzji, ma ona charakter konstytutywny. Taka decyzja tworzy zobowiązanie podatkowe wskazując wierzyciela i dłużnika, przedmiot oraz treść stosunku zobowiązaniowego. W przypadku drugiego ze sposobów powstawania zobowiązań, jeżeli zobowiązanie powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy ustawy łączą powstanie takiego zobowiązania, organ podatkowy nie dokonuje wymiaru podatku, chyba że podmiot odpowiedzialny za ustalenie zobowiązania nie dokona tego lub ustali je nieprawidłowo. Taka decyzja organu podatkowego ma charakter deklaratoryjny, ponieważ zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, lecz wykonane zostało w niewłaściwej wysokości lub nie zostało wykonane wcale²⁰.

¹⁸ C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 59.

¹⁹ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 61.

²⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 352.

Relacja pomiędzy obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym

Na podstawie wskazanych instytucji wyraźnie uwidaczniają się odmienne powinności wynikające z obowiązku i zobowiązania podatkowego. I tak obowiązek podatkowy wywołuje powinność wymiaru, lecz nie jest związany z wymagalnością uprawnień i obowiązków materialnych, z którą mamy do czynienia dopiero w momencie konkretyzacji zobowiązania²¹. Można mieć jednakże do czynienia ze stanami faktycznymi, w których, pomimo istnienia obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowe nie powstanie.

W sytuacji, w której wymiar podatkowy jest niezbędny dla przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, powinien on zostać dokonany w odpowiednim czasie. Jeżeli organ podatkowy nie wyda takiej decyzji w stosownym terminie, mamy do czynienia z przedawnieniem prawa do wymiaru podatku. W takim przypadku, organ traci prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego wobec podmiotu, który podlegał obowiązkowi podatkowemu. Przedawnienie prawa do wymiaru rodzi ten skutek, że nie powstaje wierzytelność podatkowa i odpowiadający jej dług, co oznacza, że organ podatkowy nie ma prawa do żądania określonego zachowania ze strony podatnika²². Przedawnienie prawa do wymiaru dotyczy zobowiązań podatkowych, których powstanie wymaga wydania przez organ decyzji konstytucyjnej²³. Jak stanowi art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje w przypadku, jeżeli organ podatkowy nie doręczył decyzji ustalającej zobowiązanie po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W sytuacji, gdy podatnik nie złoży deklaracji we wskazanym terminie, a także gdy w deklaracji złożonej nie ujawni wszystkich danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania, prawo do wymiaru podatku przedawnia się po upływie lat 5. Wydłużony termin przedawnienia obejmuje także opodatkowanie dochodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych.

Literatura prawa podatkowego zwraca uwagę na inne sytuacje w których mimo istnienia obowiązku podatkowego, zobowiązanie podatkowe nie powstanie. Przykładami takich stanów faktycznych może być osiągnięcie przez podatnika dochodu nieprzekraczającej tzw. kwoty wolnej od opodatkowania albo osiągnięcie dochodu przez osobę zwolnioną okresowo od płacenia podatku z tytułu podjęcia działalności gospodarczej²⁴.

Możliwa jest także sytuacja, w której mimo zaistnienia zarówno obowiązku, jak i zobowiązania podatkowego, podatnik zostaje zwolniony z realizacji tegoż zobowiązania. Kompetencję do zaniechania w całości lub w części poboru podatków posiada minister właściwy do spraw finansów publicznych. Może on dokonać takiej czynności w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatnika²⁵. Ten sposób wy-

²¹ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 59.

²² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 221.

²³ Z. Ofiarski *op. cit.*, s. 141.

²⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 350.

²⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 222.

gasania zobowiązania jest jednym z tzw. nieefektywnych sposobów wygasania zobowiązań. Pozostałe sposoby wygasania zobowiązań ustawodawca wskazał w przepisie art. 59 Ordynacji podatkowej.

Na poszczególnych etapach została podjęta próba wskazania specyficznej korelacji obowiązku i zobowiązania podatkowego. Aby zrozumieć ten układ zależności, którego ostatecznym wnioskiem jest fakt, że na gruncie Ordynacji podatkowej nie wystąpi prawo do ustalenia zobowiązania, w przypadku jeżeli wcześniej nie zostanie ustalony obowiązek podatkowy²⁶, należy spojrzeć nie tylko na wykładnię językową przepisów art. 4 i art. 5 Ordynacji podatkowej, ale na cały system prawa podatkowego²⁷.

Podsumowanie

Doktryna postuluje, aby Ordynacja podatkowa jako część ogólna prawa podatkowego odzwierciedlała sposób funkcjonowania całego systemu. Definicje obowiązku i zobowiązania podatkowego należałoby budować przy użyciu elementów zobowiązaniowego stosunku prawnego, takich jak wierzyciel i dłużnik oraz odpowiadająca im wierzytelność i dług²⁸. Zwraca się także uwagę, że w miejsce pojęcia obowiązku podatkowego, kojarzonego przede wszystkim z pojęciem zapłaty, należałoby wprowadzić pojęcie znacznie szersze, takie aby mogło ono mieć zastosowanie do wszystkich przypadków wymiaru, w tym także rozszczeń podatnika²⁹.

Wydaje się, że materiał przedstawiony w toku powyższych rozważań pozwala podzielić poglądy niektórych przedstawicieli literatury przedmiotu. Należy pamiętać, że prawo podatkowe powinno bazować na estetyce języka prawnego, formułować pojęcia w sposób niezwykle precyzyjny, niebudzący wątpliwości w procesie jego stosowania. W przeciwnym razie proces wykładni prawa zarówno dla organów podatkowych, jak i samych podatników może okazać się w znaczącym stopniu utrudniony. Należy wyrazić nadzieję, że twórcy nowelizacji Ordynacji podatkowej dołożą wszelkich starań, aby uniknąć podobnych wątpliwości interpretacyjnych w przyszłości.

Bibliografia

- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe: komentarz do działu I, II i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 2000.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa: komentarz*, Warszawa 2006.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.

²⁶ Ibidem s. 209.

²⁷ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 75.

²⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 209.

²⁹ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 76.

Hanusz A., *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 63-74.

Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa: komentarz*, Warszawa 2007.

Mastalski R., Borkowski J., Adamiak B., Zubrzycki J., *Komentarz - Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2014.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014.

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

Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.

Akty prawne

Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926).

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok NSA z 06.06.1992 r. (III SA 709/92), POP 1993, z. 4, poz. 622.

Wyrok NSA z 06.06.1992 r. (III SA 709/92), POP 1993, z. 4, poz. 62.