

Ireneusz Nowak\*, Andrzej Nowak\*\*

## O B O W I A Ż E K P O D A T K O W Y N A G R U N C I E P O L S K I E G O P R A W A P O D A T K O W E G O – U W A G I *DE LEGE LATA* I *DE LEGE FERENDA*

1. Celem niniejszego artykułu jest charakterystyka ważnej instytucji materialnego prawa podatkowego, jakim jest obowiązek podatkowy<sup>1</sup>. Prezentacja tego zagadnienia nastąpi poprzez prześledzenie ewolucji unormowań prawnych. Ponadto celem publikacji jest wskazanie właściwej dla niego konstrukcji definicyjnej, mającej zastosowanie przy wymiarze wszystkich podatków.

2. Prawo podatkowe jest gałęzią w pełni samodzielną i jedną z najbardziej restrykcyjnych<sup>2</sup>. Według A. Gomułowicza jedną ze specyficznych cech normy prawa podatkowego jest to, że ustawodawca wymusza na jej adresatach zachowanie określone w dyspozycji<sup>3</sup>. Proces tworzenia tego prawa<sup>4</sup> jest

---

\* Dr Ireneusz Nowak – Adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki.

\*\* Dr Andrzej Nowak – Adiunkt Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Warszawie, pracownik Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

<sup>1</sup> Por. wyrok NSA z dnia 22.11.2000 r., sygn. akt SA/Sz 1305/99, niepubl.

<sup>2</sup> Podstawową cechą prawa podatkowego jako gałęzi prawa jest jego ingerencyjny charakter. Stąd też porównywane jest do prawa karnego, gdyż tak jak prawo karne ingeruje w sferę wolności człowieka, tak prawo podatkowe prowadzi do ograniczenia własności – por. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 10; idem, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 28.

<sup>3</sup> A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 34.

<sup>4</sup> Zob. szerzej: R. Mastalski: *Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2, s. 33 i n.

bardziej złożony aniżeli w przypadku innych gałęzi prawa, głównie ze względu na brak akceptacji przyjmowanych rozwiązań ze strony zobowiązanych do uiszczania podatków.

Odrębność prawa podatkowego jako gałęzi jest widoczna w aspekcie teoretycznym, co wynika z analizy prawa podatkowego pod kątem przedmiotu i metody regulacji. Dziedzina prawa podatkowego sama określa zasady obowiązywania, tworzenia i stosowania własnych norm<sup>5</sup>. Normy podatkowo-prawne regulują tetyczne (stanowione) stosunki społeczne, które wyróżniają się dwiema cechami:

- są to ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy ogółem, reprezentowanym przez państwo lub inny związek publiczno-prawny a jednostkami;
- stosunki te związane są z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy wspomniane podmioty<sup>6</sup>.

O wyodrębnieniu danej gałęzi decyduje możliwość wskazania takich wspólnych cech danej grupy norm, które pozwalają odróżnić ją od innych norm, a także mają wpływ na tworzenie, stosowanie i wykładnię prawa<sup>7</sup>. Według W. Nykiela<sup>8</sup> w tym znaczeniu nauka prawa podatkowego charakteryzuje się:

---

<sup>5</sup> W prawie podatkowym dostrzec można specyficzne dla tej gałęzi kategorie prawne i swoistą logikę w zakresie jego tworzenia i stosowania – szerzej R. Mastalski: *Jurydyzacja opodatkowania* [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, red. J. Głuchowski, C. Kosikowski i J. Szołno-Koguc, Lublin 2008, s. 95.

<sup>6</sup> Tak R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 18–19, gdzie autor nawiązuje do koncepcji Z. Ziemińskiego, który dzieli stosunki społeczne na dwie kategorie: faktyczne, charakteryzujące się rzeczywistym oddziaływaniem jednego podmiotu społecznego na sprawy drugiego oraz tetyczne, które powstają ze względu na powinność określonego zachowania, wyznaczoną przez obowiązującą normę – por. Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania stosunku prawnego*, PiP 1967, nr 2, s. 195 i n.

<sup>7</sup> Zob. szerzej: W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 369.

<sup>8</sup> W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego* [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Janiewicz, Warszawa 1999, s. 398; tenże, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku (wybrane zagadnienia)* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 231; idem, *Prawo podatkowe w systemie prawa* [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2006, s. 24; idem, *Zagadnienia prawne podatków* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 511–514.

- wyodrębnieniem merytorycznym – wyróżnia je szczególny przedmiot unormowań, budowa norm, cechy stosunków społecznych regulowanych przez te normy, sposób regulacji tych stosunków, oraz cel, w jakim zostały ustanowione;
  - wyodrębnieniem legislacyjnym<sup>9</sup> – normy prawa podatkowego znajdują się w odrębnych aktach prawnych, szczególny jest tryb ich tworzenia i wprowadzania w życie;
  - specyficznymi zasadami wykładni, które zostały wypracowane w doktrynie i judykaturze<sup>10</sup>;
  - wyodrębnieniem w sferze stosowania – istnieje system organów podatkowych i odrębna procedura podatkowa. Na potrzeby związane z rozliczeniami w zakresie podatków, m.in. podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych zaczęły funkcjonować podmioty, które oferują usługi prawno-księgowe. Ich wynikiem było ukształtowanie odrębnej, unormowanej prawnie grupy zawodowej, jaką są doradcy podatkowi<sup>11</sup>. Ponadto w kancelariach prawniczych funkcjonują duże zespoły prawników zajmujących się wyłącznie prawem podatkowym.
3. Doktryna wyróżnia dwa znaczenia pojęcia obowiązku podatkowego<sup>12</sup>:
- abstrakcyjny;
  - zindywidualizowany.

---

<sup>9</sup> Warto wspomnieć o swoistości techniki prawnej stosowanej w prawie podatkowym, odwołującej się w swej podstawie do zbioru elementów stanowiących pewne kanony podatkowe. Można tu zaobserwować normatywne osadzenie stosowanych rozwiązań na tzw. elementach konstrukcji podatku (podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe) – por. A. Kucharski, *Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3, s. 18 i n.

<sup>10</sup> Charakter i funkcje norm prawa podatkowego, ich rola gospodarcza i społeczna wpływają na reguły rządzące wykładnią i mówi się o zasadach wykładni prawa podatkowego – por. B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 5 i n.; idem, *Podstawy...*, s. 10 i n.; W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 127 i n.

<sup>11</sup> Rola doradcy podatkowego w sferze ochrony praw podatnika jest bardzo duża, gdyż jest to zawód zaufania publicznego na mocy ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 5.7.1996 r., (t.j.: Dz.U. z 2008 r., Nr 73, poz. 443 ze zm.); por. M. Kulesza, *Pojęcie zawodu zaufania społecznego. Materiały z konferencji „Zawody zaufania publicznego a interes publiczny – korporacyjna reglamentacja versus wolności wykonywania zawodu”*, Warszawa 2002; B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 31.

<sup>12</sup> Por. A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, s. 34.

Abstrakcyjny obowiązek podatkowy może być rozpatrywany w znaczeniu węższym (jako zespół okoliczności, których łączne wystąpienie nadaje określonemu podmiotowi kwalifikację podatnika) lub w znaczeniu szerszym (gdzie obejmuje także skutki prawne, jakie w myśl ustawy podatkowej pociąga za sobą fakt bycia podatnikiem dla podmiotów zaliczonych do kategorii podatników danego podatku)<sup>13</sup>. Według W. Nykiela, abstrakcyjny obowiązek podatkowy jest wyrażony w normie podatkowoprawnej określającej podatkowoprawny stan faktyczny i jego konsekwencje<sup>14</sup>. Innymi słowy, obowiązek podatkowy w tym znaczeniu to reguły rządzące opodatkowaniem.

Zindywidualizowany obowiązek podatkowy to skutek spełnienia się wobec określonego podmiotu ustawowych przesłanek bycia podatnikiem i tak rozumiany obowiązek podatkowy jest utożsamiany ze stosunkiem podatkowoprawnym, łączącym podatnika oraz związek publicznoprawny, a na jego treść składa się cały szereg różnorodnych obowiązków ciążących na podatniku, pośród których zasadniczego znaczenia nabiera obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego<sup>15</sup>. Zindywidualizowany obowiązek podatkowy powstaje, gdy konkretny podmiot spełni przewidziane przez ustawę podatkową warunki (przesłanki), od których zależy opodatkowanie, zyskując wówczas status podatnika<sup>16</sup>.

4. Zdefiniowanie obowiązku podatkowego, po raz pierwszy, znalazło się w wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27.2.1934 r., w którego tezie został określony jako „abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepisy ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego”<sup>17</sup>. Powyższe stanowisko przyjęto w ustawie z dnia 15.3.1934 r. – Ordynacja podatkowa<sup>18</sup> – pomijając jednak jego zdefiniowanie<sup>19</sup>.

---

<sup>13</sup> B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej* [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 72.

<sup>14</sup> W. Nykiel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, op.cit., s. 30.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, *Podstawowe...*, s. 73.

<sup>16</sup> W. Nykiel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, op.cit., s. 30.

<sup>17</sup> Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27.2.1934 r., sygn. akt L. Rej. 6498/29, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 1, poz. 1; orzeczenie to stało się źródłem inspiracji dla piśmiennictwa, w którym początkowo sugerowano, że pojęcie „obowiązek podatkowy” i „zobowiązanie podatkowe” można traktować jako synonimy – tak A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa, opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 13–14.

<sup>18</sup> Dz.U. Nr 39, poz. 346.

<sup>19</sup> Pojęcie to stosowano w języku prawnym już w okresie II Rzeczypospolitej, tytułując tak dział VI Ordynacji podatkowej z 1934 r. i otwierający go art. 43, z którego wynikało, że „poszcze-

Obowiązek podatkowy, zgodnie z unormowaniami Ordynacji podatkowej i ustaw jej towarzyszących, rozumiany był jako zindywidualizowany (uściślony, co do podmiotu) obowiązek poniesienia ciężaru podatkowego w wysokości ustalonej przez właściwy organ w terminie wynikającym z przepisów prawa. Obowiązek podatkowy w rozumieniu Ordynacji podatkowej z 1934 r. był zindywidualizowaną powinnością, która konkretyzowana była, co do wysokości i terminu płatności w toku postępowania wymiarowego, gdzie indywidualizacja powinności uzależniona była od działania podatnika, a jej konkretyzacja od działania władzy skarbowej<sup>20</sup>. Innymi słowy obowiązek podatkowy powstawał w chwili wstąpienia podatnika w obszar obowiązywania ustawy podatkowej.

Konkludując należy stwierdzić, że tak rozumiany obowiązek nie był abstrakcyjnym obowiązkiem poniesienia ciężaru podatkowego, ale określonym w stosunku do konkretnego podmiotu uprawnieniem władzy skarbowej do nałożenia podatku.

5. W ustawodawstwie pojęcie obowiązku podatkowego ewoluowało, a zarazem było przedmiotem szerokich rozważań w doktrynie prawa podatkowego.

W okresie powojennym problematykę obowiązku podatkowego w zbliżony sposób ujęto w dekrete z 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>21</sup> oraz przepisach dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r.<sup>22</sup> – jak w ustawie z 1934 r. Ordynacja podatkowa. Ze względu na pominięcie istotnych elementów definicyjnych wypracowanych przez doktrynę i orzecznictwo okresu międzywojennego redakcja owych przepisów była w dużym stopniu wadliwa. W świetle tych aktów prawnych obowiązek podatkowy przestał być korelatem prawa do wymiaru podatku i nie gwarantował ustawowej formy podatków.

Stan ten uległ częściowej zmianie po uchwaleniu ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.<sup>23</sup>, chociaż i tak obowiązek podatkowy został

---

gólne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i odpowiadające mu prawo państwa do wymiaru podatku". Do wejścia w życie komentowanej ustawy jego wyjaśnienie było domeną orzecznictwa i doktryny.

<sup>20</sup> J. Kulicki, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, „Prawo Spółek” 1999, nr 7–8, s. 37.

<sup>21</sup> Dz.U. Nr 27, poz. 173.

<sup>22</sup> Dz.U. Nr 49, poz. 452.

<sup>23</sup> T.j.: Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486, ze zm.

określony w sposób lakoniczny. Ustawa ta nie zawierała jego definicji, a jedynie w art. 2 ust. 1 stanowiła, że obowiązek podatkowy określają ustawy. W dążeniu do uzdrowienia panującej sytuacji w Ordynacji podatkowej z 1997 r. podjęto próbę zdefiniowania obowiązku podatkowego<sup>24</sup>. Przepis art. 4 § 1 stanowił, że „obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie”, natomiast w § 2 tegoż artykułu czytamy, iż „zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe”<sup>25</sup>. Jednak i ta definicja ustawowa posługuje się enigmatycznymi określeniami opisowymi, co powoduje zaciemnianie granicy między obowiązkiem, a zobowiązaniem. B. Brzeziński uważa, że brzmienie obu przepisów sugerowałoby, iż mowa w nich o jednej instytucji prawa podatkowego, ale w istocie rzeczy odnoszą się one do dwóch różnych kategorii pojęciowych: w art. 4 § 1 mowa jest o zindywidualizowanym obowiązku podatkowym, którego treścią jest istniejąca już, choć nieskonkretyzowana powinność zapłaty podatku, natomiast art. 4 § 2 odnosi się zdecydowanie do abstrakcyjnego, ustawowego obowiązku podatkowego<sup>26</sup>.

*Novum* stanowi tutaj wskazanie, że moment powstania obowiązku podatkowego określają ustawy podatkowe. Innymi słowy zasada zgodności opodatkowania z prawem sprowadzała się do maksymy – nie ma podatku bez prawa, tj. przepisu powszechnie obowiązującego, czyli sprzeczne z Ordynacją podatkową jest opodatkowanie pozaustawowe<sup>27</sup>. Potwierdził to również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14.3.2003 r., stwierdzając, że „w świetle art. 217 Konstytucji, jak również art. 4 § 2 Ordynacji podatkowej brak jest podstaw do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie podustawowym. O ile kwestia ta mogła być dyskusyjna pod rządami poprzednio obowiązującej ustawy zasadniczej, to wejście w życie art. 217 Konstytucji, a także rozwinięcie tego przepisu w art. 4 § 2 Ordynacji podatkowej, w którym jednoznacznie stwierdzono, że moment powstania obowiązku podatkowego określają ustawy podatkowe, przesądziło niedopuszczalność uregulowania tej kwestii w akcie wykonawczym. Taki akt musi być bowiem zgodny nie tylko z ustawą na podstawie której został wy-

---

<sup>24</sup> Zob. szerzej na ten temat: H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999, nr 2, s. 23.

<sup>25</sup> T.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, ze zm.

<sup>26</sup> B. Brzeziński, *Podstawowe...*, s. 73.

<sup>27</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ordynacja podatkowa*, Poznań 1998, s. 13.

dany, ale także z Konstytucją i innymi obowiązującymi w systemie źródeł prawa ustawami”<sup>28</sup>.

6. W wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej, która weszła w życie z dniem 1.1.2003 r., dokonano kolejnej zmiany definicji obowiązku podatkowego<sup>29</sup>. W obecnym brzmieniu art. 4 został pozbawiony paragrafu drugiego i brzmi następująco „obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”<sup>30</sup>. Definicja ta nawiązuje więc do zindywidualizowanego obowiązku podatkowego<sup>31</sup>. Ze względu na swoją naturę, (jego powstanie wiąże się z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie) zindywidualizowany obowiązek podatkowy powstaje zawsze z mocy prawa<sup>32</sup>.

Wylimitowanie z jego pierwotnego brzmienia paragrafu drugiego należy uznać za zasadne, ponieważ zawierał on zbędne powtórzenie przepisu art. 217 Konstytucji RP, stanowiącej, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy” i był dobitnym przykładem przepisu pozbawionego treści normatywnej.

Należy ubolewać, że również ta definicja obowiązku podatkowego jest niepełna i niepozbawiona błędów. Jak słusznie podnosi B. Brzeziński definicja ustawowa obowiązku podatkowego ma charakter syntetyczny, wskazując na istotę tego pojęcia i będąc uogólnieniem spostrzeżeń wynikających z obserwacji sposobu używania tego pojęcia na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych, pełni funkcje estetyzująco-dydaktyczną i trudno byłoby wskazać obszar, na którym miałyby jakąś samodzielną funkcję normatywną<sup>33</sup>. Autor wskazuje, że definicja obowiązku podatkowego w obecnym brzmieniu jest merytorycznie wadliwa. Przykładem może być fakt, że jeżeli istotą obowiąz-

---

<sup>28</sup> Uzasadnienie do wyroku NSA z dnia 14.3.2003 r., sygn. akt III SA 1411/01, System Informacji Prawnej Legalis.

<sup>29</sup> Ustanawiając jego definicję legalną.

<sup>30</sup> T.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, ze zm.

<sup>31</sup> W. Nykiel, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel: *Polskie...*, op.cit., s. 30.

<sup>32</sup> Ibidem, s. 30.

<sup>33</sup> B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa, zmiany od 01.01.2003 r.*, bezpłatny dodatek do „Monitora Podatkowego” 2002, nr 12, s. 3.

ku podatkowego jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego, w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie, to należałoby konsekwentnie uznać, że ktoś, kto jest wyłącznie eksporterem towarów przez siebie wytwarzanych i otrzymuje – na skutek stosowania stawki 0% – zwrot podatku od towarów i usług, nie może *ex definitione* być uznany za podatnika tego podatku, gdyż nie może ciążyć na nim nie tylko nieskonkretyzowana, ale w istocie żadna powinność przymusowego świadczenia. Przeczy jednak temu treść przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, mówiących o zwrocie podatku podatnikowi, a także o szeregu obowiązków formalnych ciężących na podatniku<sup>34</sup>.

W powyższej sytuacji należy mieć tylko nadzieję, że niezależnie od tego, iż Ordynacja podatkowa zawiera definicję obowiązku podatkowego, to wydają się ona z różnych przyczyn niewystarczająca, gdyż jej właściwa konstrukcja powinna stanowić element stabilizacji prawa podatkowego, a także potwierdzać zasadę państwa prawnego. W zakresie tym brak jest lub istnieje wiele nieprecyzyjnych sformułowań, które prawodawca powinien skrupulatnie doprecyzować. Przy budowie potencjalnej definicji obowiązku podatkowego można by przyjąć, że jest on powinnością charakterystycznego zachowania, wynikającą z nakazu konkretnej ustawy podatkowej, która kazuistycznie zawierałaby wskazanie stron i sytuacji – w celu ponoszenia świadczeń pieniężnych. Innymi słowy, jako istotne elementy, które winny znaleźć się w przyszłej definicji należy wskazać: określone zachowanie, nakaz prawny zawarty w ustawie, krąg adresatów, rodzaj zachowań, obowiązek ponoszenia określonych świadczeń pieniężnych, zapewnienie dokonywania odpowiednich czynności niezbędnych dla właściwej realizacji obowiązku.

7. Wystąpienie obowiązku podatkowego stwarza w pierwszej kolejności podstawę do ingerencji państwa w sferę majątkową danego podmiotu, ponieważ podstawową istotą podatku jest jego pieniężny charakter na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy.

Obowiązek podatkowy jest pojęciem ogólnym, z którym prawo wiąże okoliczności ponoszenia ciężarów finansowych<sup>35</sup>. Pogląd ten potwierdza wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdzie sąd uznał, iż „każdy podatnik powinien być świadomy obowiązku ponoszenia ciężarów fiskalnych na rzecz Państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za swoje zaległości podatkowe na

---

<sup>34</sup> Ibidem, s. 3.

<sup>35</sup> Zob. J. Stankiewicz, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1992.



płacących regularnie podatki, w sytuacji, gdy obiektywnie możliwe jest ich uiszczenie bez uszczerbku w zaspokajaniu bieżących potrzeb podatnika i jego najbliższych, byłoby niezgodne z konstytucyjną zasadą równości obywateli wobec prawa<sup>36</sup>.

Obowiązek podatkowy jest odpowiednikiem wielu obowiązków mających charakter daninowy, czyli wszelkich form przejmowania wartości materialnych bądź usług przez państwo od mieszkańców danego terytorium lub różnego rodzaju związków czy organizacji i powoduje, że jego wystąpienie stwarza przede wszystkim podstawę do ingerencji państwa w sferę majątkową danego podmiotu. Trafnie ujął ten aspekt S. Rozmaryn twierdząc, że tak jak prawo karne wkracza w sferę wolności jednostki, tak podatek jest ingerencją w sferę własności – zasada, że nie ma kary ani daniny bez ustawy, powstała jako przejaw wykluczenia ingerencji w sferę wolności i własności bez podstaw ustawowych<sup>37</sup>.

Prawnych granic opodatkowania i podstaw systemu ochrony praw podatnika należy poszukiwać w Konstytucji, ponieważ to jej przepisy odnoszą się do kwestii związanych z wymogami dotyczącymi tworzenia prawa podatkowego, zasad kształtowania systemu opodatkowania i konstytucyjnych praw obywatelskich w zakresie prawa daninowego<sup>38</sup>. Przepisy zawarte w Konstytucji, dotyczące zasad tworzenia i stosowania prawa, mają chronić podatnika przed dowolnością w kształtowaniu przez prawodawcę konstrukcji podatkowych, a także zabezpieczać jego prawnie chronione interesy osobiste i majątkowe w procesie stanowienia i stosowania regulacji podatkowych. Innymi słowy, celem tych przepisów jest ochrona podatnika przed opodatkowaniem niezgodnym z prawem<sup>39</sup>.

Bezpośrednio zagadnienia materii podatkowej regulują dwa przepisy Konstytucji RP, tj. art. 84 i 217 Konstytucji<sup>40</sup> i niezależnie od wątpliwości interpretacyjnych, jakie wzbudzać może ich treść, wyrażają one zasadę *nul-*

---

<sup>36</sup> Wyrok NSA z dnia 28.5.1999 r., sygn. akt I SA/Lu 322/98, Lex nr 40045.

<sup>37</sup> S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 208.

<sup>38</sup> Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 21 i n.

<sup>39</sup> Celem tych przepisów jest określenie granic dla zgodnej z prawem ingerencji państwa i jego organów w sferę osobistych i majątkowych interesów obywateli – por. B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 63 i n.

<sup>40</sup> W jednym ze swych orzeczeń Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 217 Konstytucji pozostaje w szczególnym związku z art. 84 Konstytucji – por. wyrok TK z dnia 20.6.2002 r., sygn. akt K 33/01, OTK-A 2002, nr 4, s. 44.

*lum tributum sine lege*<sup>41</sup>. Rzymska paremia *nullum tributum sine lege* znaczy dosłownie: nie ma podatku bez ustawy<sup>42</sup>, a w wolnym tłumaczeniu może brzmieć: tylko ustawa jest w stanie wprowadzić podatek<sup>43</sup>. A *contrario* podatek nie może być wprowadzony żadnym aktem niższej rangi, niż ustawa, np. rozporządzeniem Ministra Finansów. Innymi słowy ingerencja w wolność i własność obywateli musi być uzasadniona odpowiednią rangą aktów prawnych, gdyż tak, jak umowa dla zobowiązania cywilnoprawnego, tak też ustawowa podstawa prawna wywołuje skutki w zakresie okoliczności decydujących o powstawaniu podatkowoprawnego świadczenia oraz o jego zakresie<sup>44</sup>.

Podstawy prawnej do nakładania obowiązku podatkowego w poszczególnych ustawach podatkowych należy upatrywać w art. 84 Konstytucji<sup>45</sup>, normującym zasadę powszechności opodatkowania czy też konieczności podatku. Analizowany przepis posiada swoje rozwinięcie w art. 217 Konstytucji, według którego nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy, gdzie prawodawca konstytucyjny wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążenia podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Tym samym w treści art. 217 Konstytucja określiła zasadę władztwa daninowego państwa<sup>46</sup>, czyli zasadę władztwa podatkowego

---

<sup>41</sup> W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż w art. 217 Konstytucji pominięto istotny element konstrukcji podatku, a mianowicie podstawę opodatkowania – por. W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 39; analogicznie C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.

<sup>42</sup> Ustawa stanowi wyłączne źródło uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym, co oznacza, iż zarówno moment powstania tych instytucji, jak i ich kształt jest określony ustawowo – por. P. Borszowski, *Pojęcie i zakres uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 220.

<sup>43</sup> Por. W. Nykiel, *Wykładnia...*, s. 127 i n.

<sup>44</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze 2004, s. 164.

<sup>45</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 30.

<sup>46</sup> W sprawie władztwa finansowego zob. T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe* [w:] *Konstytucja...*, s. 345 i n.; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.

parlamentu, gdyż tylko on uchwała ustawy, a ponadto precyzuje zakres zasady ustawowego kształtowania obowiązku podatkowego; kompetencji takich nie posiadają sądy ani organy podatkowe<sup>47</sup>.

Zasada ustawowej regulacji podatku zajmuje naczelną rolę w katalogu zasad konstytucyjnych<sup>48</sup>, które mają bezpośrednie zastosowanie do podatków. Za B. Brzezińskim można stwierdzić, że stoi za nią głęboka tradycja europejskiej kultury politycznej i jej nurt demokratyczno-parlamentarny<sup>49</sup>. Ujęcie problematyki podatkowej w konstytucji wywiera istotny wpływ na stanowienie ustaw podatkowych, a ponadto umożliwia ocenę ich zgodności z ustawą zasadniczą<sup>50</sup>. Zasada ustawowej podstawy dla działań organów władzy publicznej w dziedzinie prawa podatkowego jest kanonem demokracji parlamentarnej, a zarazem gwarancją, iż podatki nie będą nakładane w sposób arbitralny<sup>51</sup>, pozbawiający podatnika konstytucyjnej ochrony prawa własności.

Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji prawa podatnika wobec organów władzy publicznej, ale przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej<sup>52</sup>. Niewątpliwie art. 217 Konstytucji stanowi także reakcję na samowolę podatkową organów administracji minionej epoki, a także reakcję na odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania<sup>53</sup>, stwarzanie przy-

---

<sup>47</sup> Ustawodawca podatkowy nie pozostawia podmiotom w podstawie kształtowania ich sytuacji swobody, poza tym, co nie zostanie wyrażone w ustawie. Tym samym ustawodawca podatkowy zakłada w podstawie kształtowania sfery treściowej zobowiązania podatkowego odwrotną sytuację, niż ma to miejsce w prawie cywilnym – por. P. Borszowski, *Pojęcie...*, s. 220.

<sup>48</sup> Także z zasady państwa prawnego można wyprowadzić wymóg regulacji ustawowej w sprawach dotyczących praw i obowiązków jednostki, a w szczególności obowiązków jednostki wobec państwa, wśród których elementarne znaczenie mają obowiązki podatkowe.

<sup>49</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 111; zob. także W. Nykiel, M. Sęk, Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika, opracowany na podstawie raportów krajowych z Konferencji „Ochrona praw podatnika. Polityka podatkowa”, zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi w dniach 9–10.5.2008 r., w druku.

<sup>50</sup> R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, PiP 1993, nr 4, s. 24.

<sup>51</sup> Por. A. Gomułowicz: *Podatnik a państwo*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalny?*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 70 i n.; Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 9–10.

<sup>52</sup> Wyrok TK z dnia 6.3.2002r., sygn. akt P 7/00, OTK-A 2002, nr 4, s. 13.

<sup>53</sup> Podniesienie zasad tworzenia prawa daninowego do rangi zasad konstytucyjnych – ma podstawowe znaczenie dla procesu stanowienia o obowiązkach podatkowych i stanowi gwaran-

wilejów podatkowych określonych grup osób oraz wymierzanie podatków w oparciu o tzw. prawo powielaczowe<sup>54</sup>.

C. Kosikowski podkreśla, że „przepis art. 217 [Konstytucji RP] jest ujęty w formę jednego zdania, w którym poszczególne człony są oddzielane przecinkami. Prawodawca ujmuje więc zasadę ustawowego wymogu wprowadzania obowiązku podatkowego i określania jego elementów jednym tchem, nie zaś rozłącznie. [...] Trudno byłoby sobie wyobrazić respektowanie zasady wyłączności ustawy dla stanowienia (wprowadzania) obowiązku podatkowego, tylko poprzez określenie nazwy podatku, bez ustawowego unormowania jego konstrukcji”<sup>55</sup>.

Powołane wyżej artykuły Konstytucji, wyrażają niewątpliwie zasadę *nullum tributum sine lege*. Wskazują one ponadto na te elementy konstrukcji podatku, które powinny być uregulowane w ustawie. Można mieć jedynie zastrzeżenia do art. 217 Konstytucji, który pomija istotną dla wysokości świadczenia podatkowego – kwestię podstawy opodatkowania, która według doktryny powinna być określona w ustawie<sup>56</sup>. Jak trafnie zauważył W. Nykiel „złe się stało, iż konieczność ustawowego określenia podstawy opodatkowania nie została *expressis verbis* wyrażona w art. 217”<sup>57</sup>.

8. Ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki określają, kiedy i w jakich sytuacjach powstaje obowiązek podatkowy. Jak podkreśla R. Mastalski ma to miejsce w sytuacji, gdy zostaną zrealizowane podmiotowe i przedmiotowe elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego (zdarzenia lub działania w całościach wszystkich ich cech wskazanych w ustawach podatkowych)<sup>58</sup>. Podatkowoprawne stany faktyczne są często tworzone przy pomocy takich pojęć, jak dochód, przychód, obrót czy też majątek. Podstawowym obowiązkiem jednak jest, wynikające z samej istoty podatku nieekwiwalentne

---

cję zarówno interesu publicznego, jak i praw podatników – por. P. Winczorek, *Konstytucja z 1997 r. broni się nienajgorzej – dojrzała czterolatka*, „Polityka” 2001, nr 14.

<sup>54</sup> Por. C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, PiP 1997, nr 11–12, s. 43.

<sup>55</sup> C. Kosikowski, *Źródła...*, s. 1.

<sup>56</sup> Tak m.in. C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 7, s. 1; E. Fojcik-Mastalska, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym* [w:] *Konstytucja...*, s. 391; W. Nykiel, *Ułgi...*, s. 39.

<sup>57</sup> W. Nykiel, *Ułgi...*, s. 38.

<sup>58</sup> R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, red. M. Weralski, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1985, s. 206.

świadczenie pieniężne na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego<sup>59</sup>. Innymi słowy obowiązek podatkowy oznacza konieczność określonego zachowania się, wynikającą z nakazu prawnego sformułowanego w ustawie podatkowej, wskazując krąg podmiotów i okoliczności, z którymi prawo łączy obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego na rzecz władzy publicznej<sup>60</sup>.

W przypadku otwartego stanu faktycznego<sup>61</sup> ustawodawca z reguły nie określa wprost samego momentu powstania obowiązku podatkowego, ponieważ wynika to z całokształtu przepisów regulujących dany podatek. Jeżeli chodzi o zamknięty stan faktyczny<sup>62</sup> normatywne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego staje się niezbędne<sup>63</sup>. Oznacza to, że w podatkach o otwartym stanie faktycznym, takich jak podatki dochodowe, obowiązek podatkowy, jako poprzednik zobowiązania podatkowego, nie musi być co do momentu powstania określony w ustawie. Istotny jest bowiem początek stanu faktycznego, który wywołuje powstanie takiego obowiązku, który skonkretyzuje się w postaci zobowiązania podatkowego po upływie tego roku, kiedy zaistnieją wszystkie przesłanki niezbędne do obliczenia podatku<sup>64</sup>. W przypadku, gdy wyznaczone prawem czynności stanowią zamknięty stan faktyczny, z którym wiąże się obowiązek zapłaty podatku, obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstają równocześnie.

Obowiązek podatkowy rozumiany jako potencjalny nakaz zapłaty przymusowego świadczenia pieniężnego z powodu spełnienia się zdarzenia przewidzianego w hipotezie normy prawnej jest obowiązkiem głównym<sup>65</sup>. W celu jego realizacji ustawodawca może nakładać na podmioty zobowiązane, tzw. obowiązki instrumentalne (obowiązki szczegółowe), których zadaniem jest

---

<sup>59</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 65.

<sup>60</sup> Zob. szerzej J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Głosa” 1999, nr 1, s. 1.

<sup>61</sup> Podatkowopravne stany faktyczne dotyczą zdarzeń i działań występujących w pewnym przedziale czasowym, np. podatek dochodowy.

<sup>62</sup> Obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstają jednocześnie, np. podatek od towarów i usług.

<sup>63</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 160.

<sup>64</sup> Zob. M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 57 i n.; także R. Mastalski, *Głosa do wyroku Sadu Najwyższego z dnia 18.05.2001 r., sygn. akt III RN 95/00*, OSP 2002, nr 5, poz. 69.

<sup>65</sup> A. Gomułowicz, R. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków*, Poznań 1998, s. 236.

prawkidłowe wywiązanie się podatnika z uiszczenia należnego świadczenia pieniężnego. Przykładem takich obowiązków może być: składanie deklaracji (zeznań, wykazów, informacji), płacenie zaliczek na poczet podatków, nakazy związane z prawidłowym prowadzeniem ksiąg podatkowych, rejestrowaniem działalności podlegającej opodatkowaniu, czy też przechowywanie rachunków. Obowiązek podatkowy nie jest jedynie instytucjonalnym poprzednikiem i jednocześnie źródłem powstania zobowiązań podatkowych, a jego istota nie może być sprowadzona wyłącznie do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa<sup>66</sup>. Podatnik bowiem jako podmiot bierny stosunku prawnopodatkowego jest zobligowany podejmować określone działania, jak np. prowadzić księgi podatkowe, wystawiać faktury i przechowywać ich kopie, bądź też powinien znosić określone działania organów podatkowych, np. kontrolę. Co również ważne, definicja zawarta w art. 4 Ordynacji podatkowej pomija również obowiązki innych niż podatnik podmiotów, jak chociażby płatnik lub inkasent.

M. Kalinowski ujmuje obowiązki instrumentalne w trzy grupy<sup>67</sup>:

- obowiązki działania<sup>68</sup>;
- obowiązki niedziałania<sup>69</sup>;
- obowiązki znoszenia<sup>70</sup>.

Niezależnie od tego podatnik zobowiązany jest do poddawania się kontroli organów podatkowych, umożliwiania im przeprowadzania tej kontroli, a także poddawania się czynnościom pokontrolnym.

Przedstawione obowiązki mają z reguły charakter proceduralny, zaś głównym celem jest ustalenie zobowiązaniowego stosunku prawnego oraz jego realizacja. Źródłem tych obowiązków jest jednak materialnoprawny obowiązek podatkowy uregulowany w ustawach zawierających konstrukcję poszczególnych podatków, co prowadzi niejednokrotnie do tak znacznego wpływu norm materialnoprawnych na strukturę postępowania podatkowego, iż trud-

---

<sup>66</sup> J. Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne*, cz. 1, „Doradztwo Podatkowe” 2006, nr 4, s. 23.

<sup>67</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 134 i n.

<sup>68</sup> Są to szeroko rozumiane powinności rejestracji zdarzeń mających znaczenie dla ustalenia przedmiotu oraz podstawy opodatkowania, jak też informowania o nich organów podatkowych; przybierają one postać obowiązków prowadzenia określonych rodzajów ewidencji podatkowych oraz składania deklaracji podatkowych, a dane w nich zawarte służą właściwemu wymiarowi podatków i mogą podlegać weryfikacji przez te organy.

<sup>69</sup> Kreują je poszczególne ustawy podatkowe, np. przepisy zakazujące zaliczania w poczet kosztów uzyskania przychodów określonych wydatków podatnika.

<sup>70</sup> Wiążą się z postępowaniem podatkowym i koncentrują się wokół kwestii związanych z weryfikacją deklarowanych podstaw opodatkowania, takich jak badanie ksiąg, oględziny itp.

no precyzyjnie rozdzielić materialne prawo podatkowe od procedury<sup>71</sup>. Należy jednak pamiętać, że Ordynacja podatkowa zna tylko jedno postępowanie podatkowe (jurysdykcyjne), a także odrębne, choć toczące się po części na podstawie reguł postępowania jurysdykcyjnego postępowanie kontrolne oraz postępowanie w zakresie czynności sprawdzających<sup>72</sup>.

Cechą obowiązku podatkowego jest jego ustawowy charakter – tak więc mogą go nałożyć tylko ustawy podatkowe. Należy, więc za R. Mastalskim przyjąć, że „normy prawne określające podatkowopravne stany faktyczne wymagają, zatem nie tylko formy ustawowej, ale także odpowiedniej konstrukcji, a treść tych norm powinna w sposób jasny i precyzyjny określać sytuacje, których wystąpienie rodzi obowiązek podatkowy<sup>73</sup>.

Zachowuje nadal swą aktualność twierdzenie S. Rozmaryna, że o interpretacji pojęć używanych w prawie podatkowym nie decyduje ich istota, czy też powszechne rozumienie, lecz wola ustawodawcy<sup>74</sup>. Jak podkreśla się w literaturze i orzecznictwie, obowiązek podatkowy nie może być nałożony, zniesiony lub przekształcony przy pomocy czynności prawnej, w tym zwłaszcza umowy, decyzji administracyjnej lub wyroku sądowego<sup>75</sup>.

Ponadto obowiązek podatkowy nie może być nałożony, zniesiony lub przekształcony inną ustawą niż ustawa podatkowa (rozumiana jako ustawa regulująca prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników lub inkasentów, a także ich następców prawnych i osób trzecich), powstaje *ex lege* i jeżeli powstał, to co do zasady nie wygasa (może, co najwyżej przekształcić się w zobowiązanie podatkowe albo prawo do zwrotu podatku), może być uchylony, między innymi poprzez uchylenie ustawy podatkowej, która go nałożyła<sup>76</sup>.

Ustawodawca nie pozostawia podmiotom w podstawie kształtowania ich sytuacji swobody poza tym, co nie zostanie wyrażone w ustawie. Pogląd ten potwierdza się w wyroku Sadu Najwyższego z dnia 18.12.1992 r., który

<sup>71</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, op.cit., s. 66.

<sup>72</sup> Zob. szerzej B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Księga jubileuszowa Profesora Janusza Borkowskiego*, Łódź 2001, s. 61.

<sup>73</sup> R. Mastalski, *System...*, s. 207.

<sup>74</sup> S. Rozmaryn, *Prawo...*, s. 208.

<sup>75</sup> Por. W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1998, s. 84; wyrok NSA z dnia 25.11.1992 r., sygn. akt SA/Kr 1838/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 4, poz. 63; wyrok NSA z dnia 30.12.1991 r., sygn. akt SA/Po 1562/91, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1993, nr 2, poz. 34.

<sup>76</sup> W. Modzelewski, *Wstęp...*, s. 84.

orzekł, że „podatkowopravny stan faktyczny we wszystkich jego elementach (podmiot podatku, jego przedmiot oraz podstawa opodatkowania) powinien być w pełni uregulowany w ustawie; obowiązek podatkowy nie może być natomiast rozszerzony w procesie wykładni prawa”<sup>77</sup>. Innymi słowy organ administracji podatkowej zostaje z mocy prawa powołany do stosowania prawa – tzn. jego rolą jest dostosowanie istniejącego stanu faktycznego do obowiązującej normy prawnej (zasada subsumcji)<sup>78</sup>.

Ustawa stanowi wyłączne źródło uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym, co oznacza, iż zarówno moment powstania tych instytucji, jak i ich kształt jest określony ustawowo. Zagadnienie to wiąże się z jedną z głównych zasad prawa podatkowego, czyli ustawowego określenia wszystkich istotnych elementów podatkowopravnego stanu faktycznego<sup>79</sup>. Obowiązek podatkowy powstaje w warunkach określonych przez prawo i nie zależy od woli podmiotów, które mu podlegają, jak również nie zależy od podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania różnych środków jego realizacji<sup>80</sup>. Pogląd ten potwierdza się w tezie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym stwierdzono, że „obowiązek podatkowy jest kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną. Oznacza to, że powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do różnych środków jego realizacji”<sup>81</sup>.

---

<sup>77</sup> Wyrok SN z dnia 18.12.1992 r., sygn. akt III ARN 81/92, niepubl.

<sup>78</sup> Na konieczność wywodzenia obowiązku podatkowego z podstawy ustawowej zawartej w ustawie podatkowej zwracał uwagę NSA w poprzednio obowiązującym stanie prawnym (na gruncie nieobowiązującej już ustawy o zobowiązaniach podatkowych – z art. 2 ust. 2 wynikało także, że obowiązek podatkowy określają ustawy), przed wejściem w życie Konstytucji RP i Ordynacji podatkowej. Np. w wyroku z dnia 7.9.1989 r., sygn. akt SA/P 226/89, [w:] A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2001, s. 13. NSA podkreślił, że wyjaśnienia, instrukcje, wytyczne – wydane na podstawie art. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych – w sprawach ogólnych lub w przypadkach indywidualnych, nie stanowią źródła prawa podatkowego powszechnie obowiązującego i tym samym nie mogą stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej. W innym wyroku z dnia 18.3.1999 r. (sygn. akt I SA/Po 1565, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 6, poz. 169) NSA stwierdził, że kreowanie obowiązków w sferze prawa daninowego, w tym podatkowego, należy do wyłącznych uprawnień parlamentu. Decyzje Ministra Finansów nie są prawem powszechnie obowiązującym i nie mogą być podstawą do tworzenia za ich pomocą samoistnych obowiązków w sferze prawa daninowego.

<sup>79</sup> P. Borszowski, *Pojęcie...*, s. 220.

<sup>80</sup> Por. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1996, s. 19.

<sup>81</sup> Wyrok NSA z dnia 26.8.1992 r., sygn. akt III SA 709/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 4, poz. 62.



Jak już zostało wykazane, obowiązek podatkowy powstaje zawsze z mocy prawa, tj. w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie, a więc jego powstanie nie może być przedmiotem rozstrzygnięć organów podatkowych w formie decyzji nakładających taki obowiązek, ani też stwierdzających istnienie bądź nie takiego obowiązku. O kształcie obowiązku podatkowego decydują przecież przesłanki ustawowe, nie zaś kryteria ustalone i stosowane przez organy podatkowe<sup>82</sup>. W polskim systemie prawa podatkowego obowiązek podatkowy dla skutecznego powstania, musi wynikać z ustaw podatkowych. Zatem wszelkie elementy konstrukcyjne podatku, konkretyzujące obowiązek podatkowy dla ważności i skuteczności obowiązywania powinny być uregulowane w ustawie. W przeciwnym wypadku jako sprzeczne z Konstytucją nie mogą być podstawą do skutecznego nakładania obciążeń podatkowych na obywateli<sup>83</sup>. Ogromne znaczenie w tej dziedzinie należy do ustawodawcy podatkowego w kreowaniu postulatu pewność prawa, jako wzorca podstawowych cech demokratycznego państwa prawnego. Według A. Zielińskiego pewność prawa oznacza, iż posiada ono cechy gwarantujące możliwość polegania na przepisach, jest wiarygodne i rodzi poczucie bezpieczeństwa połączonego z możliwością poznania prawa i przede wszystkim zrozumienia jego treści, jak również przewidywania zachowania określonych podmiotów<sup>84</sup>. Jako przykład nieracjonalnego postępowania ustawodawcy może w tym miejscu posłużyć nieobowiązująca już instytucja, tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego, której przepisy zostały uznane za niekonstytucyjne<sup>85</sup>. Stanowiły one w § 1 art. 24b Ordynacji podatkowej, że organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominą skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych czynności niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Jak słusznie podkreślili Z. Kukulski i B. Wojciechowski, nie można zaakceptować stanowiska, iż decydującym argumentem przemawiającym za wprowadzeniem art. 24b Ordynacji podatkowej do polskiego systemu prawa ma być przede wszystkim dążenie do ochrony zasady równości

---

<sup>82</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31.1.2002 r., sygn. akt I SA/Gd 771/01*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 6, s. 50.

<sup>83</sup> Zob. wyrok WSA z dnia 27.6.2006 r., sygn. akt I SA/Bk 164/06, Lex nr 192868.

<sup>84</sup> A. Zieliński, *Pewność prawa [w:] Jakość prawa*, red. A. Wasilkowski, Warszawa 1996, s. 43.

<sup>85</sup> Wyrok TK z dnia 11.5.2004 r., sygn. akt K 4/03, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl).

wobec prawa podatkowego. Przepis art. 24b Ordynacji podatkowej narusza w sposób nieuzasadniony nie tylko normy konstytucyjne, ale doniosłą na gruncie prawa podatkowego zasadę pewności prawa<sup>86</sup>. Innymi słowy prawo podatkowe powinno być tworzone w sposób szczególnie precyzyjny i w miarę możliwości dookreślony, charakterystyczny dla jego tworzenia winien być więc, tzw. autonomiczny model<sup>87</sup>. Według W. Nykiela, prawo podatkowe będące odrębną gałęzią prawa cechuje autonomia polegająca m.in. na kształtowaniu rozwiązań i instytucji podatkowopravných względnie niezależnie od treści unormowań zawartych w przepisach należących do innych gałęzi<sup>88</sup>. Prawo podatkowe, jako samodzielna gałąź prawa, stanowiąc część składową systemu prawa, stanowi zbiór wyodrębnionych w oparciu o kryterium przedmiotowe norm, które regulują zagadnienia danin publicznych jakimi są podatki<sup>89</sup>.

9. W polskim ustawodawstwie przyjęto dwie zasadnicze metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie – poprzez wymiar podatku albo też z mocy prawa<sup>90</sup>. Jak statuuje art. 21 § 1 ust. 1 i 2 Ordynacji podatkowej „zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo też z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania”. W pierwszej opcji zobowiązanie powstaje z mocy prawa, bez wydania decyzji podatkowej; w drugiej natomiast mamy do czynienia z rozstrzygnięciem sprawy w postaci decyzji podatkowej<sup>91</sup>.

<sup>86</sup> Ibidem.

<sup>87</sup> Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, „Palestra” 2004, nr 5–6, s. 9.

<sup>88</sup> W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* [w:] *Konstytucja...*, s. 397 i n.; idem, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia* [w:] *Ex iniuria...*, s. 231. Postulat traktowania praw podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa wysunął B. Brzeziński w recenzji pracy M. Kostowa, *Finansowi-prawni odnoszenia*, Sofia 1979, w: PiP 1988, nr 11, s. 134–136.

<sup>89</sup> K. Opalek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 175–176.

<sup>90</sup> Tak m.in. W. Nykiel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie...*, s. 31, B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 32 i n.; M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja...*, s. 57 i n.; R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 67; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ordynacja...*, s. 18; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 207 i n.

<sup>91</sup> Inny punkt widzenia na temat powstawania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego przedstawił H. Dzwonkowski. Zaproponował, że relacje między powstawaniem obo-

W przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez wymiar, decyzja ustalająca ma charakter konstytutywny<sup>92</sup>. Bez tego wymiaru obowiązek podatkowy nie mógłby się przekształcić w zobowiązanie, pomimo iż tworzy on określone skutki prawne pomiędzy obciążonym obowiązkiem podatkowym, podmiotem, a organem administracji. Gdyby jednak właściwy organ podatkowy nie dokonał wymiaru – traci prawo w wyniku przedawnienia do ustalenia zobowiązania podatkowego – pomimo, że zobowiązany podmiot był obciążony obowiązkiem podatkowym.

W przypadku zaś, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, decyzja organu podatkowego kontrolująca prawidłowość samoobliczenia podatkowego lub obliczenia podatku przez płatnika, może mieć jedynie charakter deklaratoryjny<sup>93</sup>. W sytuacji, gdy podmiot zobligowany do ustalenia zobowiązania „z mocy prawa” uchyła się, nie wykonuje, bądź niewłaściwie wykonuje nałożony obowiązek – zawsze powinny wkroczyć organy podatkowe, ustalając wysokość zobowiązania w drodze decyzji.

Zdecydowana większość zobowiązań podatkowych w naszym systemie podatkowym powstaje z mocy prawa (*ex lege*). B. Brzeziński podkreśla,

---

wiązku i zobowiązań można uściślić, wyróżniając ich formę (obowiązki i zobowiązania realne i idealne), wskazując na odrębność przesłanek prawnych ich tworzenia (obowiązek i zobowiązanie *sensu stricto*), sposoby powstawania zobowiązań (zobowiązania samoistne i wymiarowe), czy wyróżniając formy zobowiązań podatkowych (nie mające żadnej formy – bezpostaciowe, występujące w formie zeznań, deklaracji, decyzji lub nakazu). Za pożyteczne uznał odróżnienie tych postaci obowiązku, które są prawem obowiązującym (normatywny i uniwersalny, ogólnym i abstrakcyjnym obowiązkiem podatkowym) i nie wiąże się z nimi proces „powstawania” zobowiązań podatkowych, od tych, które służą w procesie stosowania prawa (idealny obowiązek podatkowy *sensu stricto*). Autor argumentuje, że powyższa systematyka może sprzyjać eliminowaniu z ustawodawstwa definicji ogólnikowych, przeciwdziałać tworzeniu „protez” systemu powstawania zobowiązań podatkowych (decyzja określająca i ustalająca, zaległość podatkowa) oraz eliminować używanie pojęcia obowiązku podatkowego tam, gdzie przedmiot opodatkowania dawno już istnieje i czas mówić o istnieniu idealnego zobowiązania podatkowego – por. H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999, nr 2; idem, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003; H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, (praca zbiorowa pod. red. H. Dzwonkowskiego), Warszawa 2008, s. 63 i n. Powyższe propozycje należy traktować jako jeden z głosów w dyskusji na temat poprawnego zdefiniowania obowiązku i zobowiązania. Wydaje się jednak, że ze względu na swój charakter pozostaną jednym z pomysłów na budowę poprawnej terminologii, bez większych szans na akceptację.

<sup>92</sup> Tworzy dla podatnika, po jej doręczeniu nowy obowiązek – zapłaty podatku.

<sup>93</sup> Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego – na jej podstawie następuje jedynie stwierdzenie faktu istnienia danego zobowiązania i jego wysokości, podczas gdy samo zobowiązanie powstało już wcześniej z chwilą zaistnienia danej sytuacji, z którą przepis ustawy łączy obowiązek podatkowy.

że w obrębie polskiego systemu podatkowego zobowiązanie podatkowe może powstać w konkretnej sytuacji – bądź wyłącznie w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej (przy różnych możliwych do zastosowania technikach podatku), bądź wyłącznie z mocy prawa. Podział ten ma charakter rozłączny, a tezie tej nie przeczy fakt, że oba te sposoby powstawania zobowiązań podatkowych mogą być stosowane w tym samym podatku (w odniesieniu do różnych kategorii stanów faktycznych)<sup>94</sup>. Innymi słowy niekiedy w jednym podatku zobowiązanie podatkowe może powstać na dwa sposoby, np. w odniesieniu do jednej kategorii podatników powstawało będzie z mocy prawa, do innej zaś poprzez wydanie i doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania.

Konkludując należy zauważyć, że ustalenie i konkretyzacja obowiązku podatkowego poprzez decyzję organu podatkowego nie jest metodą najczęściej wykorzystywaną przez ustawodawcę, a raczej stanowi uzupełnienie pozostałych, możliwych do zastosowania technik.

Zdarza się, że w niektórych podatkach obowiązek podatkowy już w momencie powstania przekształca się w zobowiązanie podatkowe, czyli obowiązek i zobowiązanie powstają jednocześnie. Według O. Łunarskiego, nierzadkie mogą być przypadki, gdy w następstwie powstania obowiązku podatkowego nie dojdzie do powstania zobowiązania podatkowego<sup>95</sup>, np. jeżeli podatnik osiągnie dochód niższy od kwoty wolnej od podatku – pomimo istnienia obowiązku podatkowego – rozszczenie podatkowe nie powstaje<sup>96</sup>.

Według A. Gomułowicza i R. Małeckiego, może zdarzyć się również i taka sytuacja, że obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe, gdy np. podatnik osiągnie dochód nie przekraczający tzw. „minimum egzystencji” (kwotę dochodu wolną od opodatkowania) albo w przypadku przeznaczenia całości dochodu na cele społecznie użyteczne, czy też osiągnięcie dochodu przez osobę zwolnioną okresowo od płacenia podatku z tytułu podjęcia działalności gospodarczej<sup>97</sup>. We wszystkich powyższych sytuacjach występuje obowiązek podatkowy, który jednakże w konkretnej sytuacji okre-

---

<sup>94</sup> B. Brzeziński, *Glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5.05.1994 r., sygn. akt SA/Wr 53/94*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 6, poz. 107.

<sup>95</sup> Taka sytuacja może zaistnieć w szczególności w podatkach dochodowych, gdyż jedynie osiągnięcie dochodu przekraczającego kwotę wolną od podatku lub sumę dopuszczalnych odliczeń od dochodu, skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego.

<sup>96</sup> O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 25.

<sup>97</sup> A. Gomułowicz, R. Małecki, *Podatki...*, s. 237 i 238; podobnie J. Naczyńska, *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4, s. 71 i E. Liwanowska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 1999, nr 4, s. 8.

ślonego podatnika, z takiego lub innego względu, nie przeradza się w zobowiązanie podatkowe. Innymi słowy, wiązanie danego podmiotu ze stanem faktycznym określonym w ustawie prowadzi do objęcia go obowiązkiem podatkowym, co jednak nie musi prowadzić do powstania zobowiązania podatkowego i w takich przypadkach (pomimo iż podatnik podlegał obowiązkowi podatkowemu w ciągu roku musiał zgłaszać obowiązek podatkowy, prowadzić księgi wykazując w nich swoje przychody i wydatki), nie powoduje to powstania stosunku prawnego zobowiązania podatkowego – podatnik nie staje się dłużnikiem, a organ podatkowy wierzycielem<sup>98</sup>.

Obowiązek podatkowy nie przeradza się w zobowiązanie podatkowe również w sytuacji przedawnienia prawa do wymiaru podatku. Jest to sytuacja, w której powstanie obowiązek, a nie powstanie zobowiązanie<sup>99</sup>. Oznacza to, że jeżeli w określonym przez prawo terminie nie zostanie dokonany wymiar, to nie można ustalić zobowiązania podatkowego podmiotu. Stan ten statuuje art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej stanowiący, że „zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy”. Przedawnienie obowiązku unormowanego w tym przepisie odnosi się wyłącznie do zobowiązań, które powstają w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, nie dotyczy natomiast zobowiązań powstających *ex lege*. B. Brzeziński wnioskuje, że jeżeli we wskazanym terminie nie zostaną z istniejącego obowiązku podatkowego wyciągnięte konsekwencje prawne (przez dokonanie czynności powodujących powstanie zobowiązania podatkowego), to nie będzie to już w przyszłości możliwe<sup>100</sup>. Powoduje to uwolnienie podatnika od obowiązku zapłaty podatku, ponieważ obowiązek podatkowy przedawnił się. Podkreślenia wymaga fakt, że polskie prawo podatkowe nie zawiera przepisów, które by wprost przewidywały przedawnienie obowiązku podatkowego<sup>101</sup>.

10. Reasumując rozważania dotyczące instytucji obowiązku podatkowego należy raz jeszcze podkreślić, że zobowiązanie podatkowe jest zależne od ist-

<sup>98</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 70.

<sup>99</sup> W. Nykiel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie...*, s. 30.

<sup>100</sup> B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Toruń 1999, s. 39.

<sup>101</sup> Odpowiedzi należy szukać w poszczególnych ustawach podatkowych. Zauważyć należy, iż nie wszystkie one wyraźnie ten moment określają. W przypadku braku stosownych przepisów należy więc dokonać interpretacji ustawy poprzez analizę całokształtu jej unormowań.

nienia obowiązku podatkowego. Zobowiązanie podatkowe nie może powstać, gdy nie istnieje obowiązek podatkowy. Wynika z tego pewna zależność: nie każdy obowiązek podatkowy skutkować będzie powstaniem zobowiązania podatkowego, natomiast każde zobowiązanie podatkowe jest normatywnym następstwem istnienia obowiązku podatkowego. Innymi słowy, zobowiązanie powinno wynikać z obowiązku podatkowego, a więc dla powstania zobowiązania podatkowego niezbędne jest ustalenie obowiązku podatkowego, ponieważ Ordynacja podatkowa uznaje obowiązek podatkowy za prawny poprzednik zobowiązania podatkowego.

Pierwszoplanowym zamiarem ustawodawcy tworzącego pojęcie obowiązku podatkowego, było niewątpliwie stworzenie podstawy prawnej umożliwiającej aparatowi skarbowemu żądanie od podmiotów zobowiązanych określonego, przewidzianego prawem zachowania, zmierzającego do konkretyzacji obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Ponadto, jego zdefiniowanie jest niezbędne celem wydzielenia spośród obowiązków obywatelskich, a tym bardziej dla jasnego określenia zasad powstawania zobowiązań podatkowych.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie precyzują, co dzieje się z obowiązkiem podatkowym w momencie jego przekształcenia w zobowiązanie podatkowe. Możemy mieć tu do czynienia z trzema rodzajami sytuacji:

- dalsze istnienie obowiązku podatkowego jako prawne uzasadnienie zobowiązania podatkowego (obowiązek wygaśnie w tym samym momencie, co zobowiązanie);
- obowiązek podatkowy wygasa w chwili powstania zobowiązania podatkowego;
- można uznać zobowiązanie za przekształcone, lecz nadal istnieje obowiązek podatkowy. To stanowisko należałoby uznać za trafne, gdyż instytucja obowiązku podatkowego stanowiąca platformę dla powstania zobowiązania podatkowego nie może zaniknąć, a jedynie zmienia swą formę prawną, mimo, że Ordynacja podatkowa w żaden sposób nie precyzuje, co się dzieje z obowiązkiem podatkowym po jego przekształceniu w zobowiązanie podatkowe.

Opierając się na definicji zobowiązania podatkowego jako skonkretyzowanym obowiązku podatkowym (w jakimś sensie przecież zmodyfikowanym), można uznać, iż wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje wygaśnięcie obowiązku podatkowego, a w końcowej fazie ustanie także bytu stosunku podatkowoprawnego.

Należy dodatkowo zauważyć, że obowiązek podatkowy nie może być pojmowany jedynie jako obowiązek świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu

Państwa czy samorządu terytorialnego, ponieważ w momencie jego powstania, tworzy się wiele powiązań skutkujących w prawie materialnym, ale także w postępowaniu podatkowym, np. wskazanie danym podmiotom ciężących na nich obowiązków proceduralnych.

Wykazaliśmy wcześniej, że nie tylko definicja obowiązku podatkowego pozbawiona jest jednolitego znaczenia pojęciowego (co nastęrcza wiele trudności zarówno doktrynie i orzecznictwu w jego zdefiniowaniu), ale także ustawowy przepis określający zobowiązanie podatkowe budzi zastrzeżenia, zarówno z punktu widzenia samych zasad logiki, jak i jego treści. Ponadto ustawodawca utożsamia zobowiązanie z podatkiem, co stanowi zbyt daleko idące uproszczenie.

Właściwe wydaje się, że pojęcie zobowiązania podatkowego powinno być zbudowane przy użyciu elementów zobowiązaniowego stosunku prawnego, takich jak wierzyciel i dłużnik oraz odpowiadającej im wierzytelności i długu<sup>102</sup>.

Według J. Wróblewskiego we wszelkich rozumowaniach prawniczych w prawoznawstwie oraz w praktyce stosowania prawa zakłada się, że prawo jest wynikiem działalności prawodawcy, który jest „prawodawcą racjonalnym” w szerokim rozumieniu tego terminu<sup>103</sup>. Miejmy więc nadzieję, że polski ustawodawca będzie pretendował do takiego stanu.

Według B. Brzezińskiego i W. Nykiela, w Polsce nie ma ani docelowego modelu systemu podatkowego, ani też w konsekwencji średniookresowej, a tym bardziej długookresowej polityki podatkowej<sup>104</sup>. Ponadto brak decyzji politycznych i programu przekształceń systemu podatkowego stanowi istotną przeszkodę dla porządkowania warstwy prawnej systemu podatkowego<sup>105</sup>. Obecny system podatkowy w głównej mierze oparty jest na zasadzie samoobliczenia, co oznacza, że podatnik sam ocenia swoją sytuację prawnopodatkową i to, czy podlega obowiązkowi podatkowemu. Oznacza to, że stosowanie samoobliczenia wymaga jasnego, czytelnego i stabilnego stanu prawnego, zrozumiałego i niebudzącego wątpliwości interpretacyjnych dla szerokiego kręgu adresatów norm prawa podatkowego<sup>106</sup>.

---

<sup>102</sup> Podobnie P. Borszowski, *Elementy...*, s. 32 i n.

<sup>103</sup> J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 45.

<sup>104</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 104 i n.

<sup>105</sup> *Ibidem*, s. 105.

<sup>106</sup> Por. J. Naczyńska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, PiP 1999, nr 9, s. 68.

Ponadto prawo podatkowe jako odrębną gałęzią, posługującą się odmiennym systemem pojęć, właściwym dla tej gałęzi i dostosowanym do jej celów, a pojęcia typowe dla innych gałęzi prawa nie wiążą ustawodawcy podatkowego. Jak trafnie zauważają przedstawiciele doktryny – tożsamość nazw przypisanych pojęciom należącym do różnych gałęzi prawa nie skutkuje tożsamością pojęć<sup>107</sup>. Uzasadnienie odrębności danej gałęzi odbywa się poprzez wykazanie, że norma prawna, charakterystyczna na gruncie prawa podatkowego, ma swoiste cechy językowe w stosunku do norm prawnych charakterystycznych na gruncie innych gałęzi prawa<sup>108</sup>.

Prawo podatkowe powinno być tworzone w sposób szczególnie precyzyjny i w miarę możliwości dookreślony a charakterystyczny dla jego tworzenia winien być więc, tzw. autonomiczny model<sup>109</sup>, ponieważ aby mogło wypełniać zadania jakie mu zostało postawione, może być związane tylko własnymi pojęciami. Tym samym autonomia prawa podatkowego oznacza przede wszystkim autonomiczność normodawcy podatkowego<sup>110</sup>.

---

<sup>107</sup> Por. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładni*, Wrocław 1989, s. 98–99; S. Rozmaryn, *Prawo...*, s. 137 i n.; M. Aleksandrowicz, M. Grzybowski, *Charakter prawny umowy cywilnoprawnej a wykładnia prawa podatkowego*, „Glosa” 1997, nr 3, s. 12; wyrok NSA z dnia 13.2.1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1086, „Glosa” 1999, nr 6, s. 31.

<sup>108</sup> Można więc mówić o idei autonomii prawa podatkowego – por. W. J. Szatensztejn, *Obejście ustaw podatkowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1927, nr 8.

<sup>109</sup> Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja...*, s. 9.

<sup>110</sup> Prawo podatkowe musi być oparte na przejrzystych normach, które wchodzą do ogólnych zasad tworzenia i funkcjonowania prawa.