

Deklaracje podatkowe z wyjaśnieniami

Wydanie 2.

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Deklaracje podatkowe w procedurach wymiarowych

1. Podstawowe pojęcia prawa podatkowego

Prawo podatkowe wykształciło swoje koncepcje teoretyczne, język prawny (język aktów prawnych) i język prawniczy z nimi związany. Bez znajomości tych koncepcji i języków trudno jest zrozumieć mechanizmy funkcjonowania tej części systemu prawa. Należą do nich: pojęcie podatku, obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego, realizacji zobowiązania podatkowego, wymiaru itd. Ponadto, mimo że w prawie podatkowym funkcjonują pojęcia bardzo podobne albo nawet tożsame z pojęciami języka potocznego lub innych działów prawa, to ich znaczenie jest zupełnie inne. Już termin podstawowy „zobowiązanie” ma zupełnie inne znaczenie niż zobowiązanie w prawie cywilnym, nie mówiąc o języku potocznym. Dotyczy to także deklaracji podatkowych. W tym przypadku pojęcia także odbiegają od języka potocznego. Zakres i zawartość deklaracji ma swoją treść prawną. Aby móc objaśnić problematykę deklaracji podatkowych, trzeba w krótkich słowach przedstawić podstawowe definicje, którymi będziemy się dalej posługiwali.

2. Pojęcie podatku

Zgodnie z definicją legalną, zawartą w art. 6 OrdPU, podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej. Innymi słowy podatek to świadczenie pieniężne na rzecz związku publicznoprawnego, któremu towarzyszy przewłaszczenie. Jest ono generalne, obowiązkowe, przymusowe, ustalone jednostronnie, nieodpłatne, nieekwiwalentne oraz bezzwrotne. Współcześnie podatek jest nakładany i realizowany w jednostkach pieniężnych, choć z historii znane są podatki rzeczowe oraz świadczone osobiście (praca).

2.1. Obowiązkowy charakter podatku

Podatek jest świadczeniem obowiązkowym, wynikającym z norm generalnych prawa podatkowego, zawartych w ustawach. Co do zasady ciężar świadczenia podatkowego wynika z ustaw, co jest uwarunkowane konstytucyjnie. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP 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. Niemniej w przypadku podatków zasilających budżety JST dookreślenie wysokości stawek podatkowych może odbyć się także aktem niższej rangi. Obowiązkowość podatku jest więc pochodną jego normalnego charakteru.

2.2. Generalność (generalny charakter podatku)

Podatki są ustanawiane przez normy prawne, które są ogólne ze względu na adresata i abstrakcyjne ze względu na sposób wyznaczenia zachowania (generalność). Indywidualne, czyli jednostkowe ze względu na adresata i konkretne ze względu na sposób wyznaczenia zachowania, są normy stosowania prawa, które można odnaleźć np. w podatkowych decyzjach wymiarowych.

2.3. Przymusowy charakter realizacji zobowiązań podatkowych

Przymusowy charakter świadczeń podatkowych wynika z władczych uprawnień państwa mającego przywilej stanowienia prawa, którego realizacja jest zabezpieczona środkami przymusu państwowego. To władztwo obejmuje prawo stanowienia podatków, ich wymiaru, poboru, egzekucji i prawo do stosowa-

nia środków represyjnych. Przymus podatkowy jest bowiem zabezpieczony sankcjami karnymi i swoistymi sankcjami podatkowymi. Przymusowość pozwala odróżnić podatek od innych świadczeń na rzecz państwa, które spełniają wszystkie inne cechy, a różnią się właśnie przymusowym lub dobrowolnym charakterem (np. pożyczki państwowe).

2.4. Jednostronność ustalania świadczenia podatkowego

Podatek jest ustalany jednostronnie przez państwo lub inny związek publicznoprawny w zakresie przyznanych mu ustawowo kompetencji. Jego konstrukcja i wysokość nie są przedmiotem uzgodnień między państwem a podatnikami. Podatnicy mają wpływ na konstrukcję i wysokość podatków jedynie przez mechanizmy ustroju demokratycznego.

2.5. Nieodpłatność podatku

Nieodpłatność podatku oznacza, że świadczeniu podatkowemu nie towarzyszy prawny obowiązek świadczenia wzajemnego wierzyciela podatkowego (podmiotu publicznoprawnego) na rzecz dłużnika (podatnika). Istnieje jednak tzw. odpłatność ogólna, która polega na tym, że wpływy z podatków służą finansowaniu usług publicznych świadczonych na rzecz społeczeństwa. Świadczenia państwa o charakterze ogólnym (utrzymanie wojska, policji, sądownictwa itp.) nie są jednak wprost ekwiwalentne podatkom.

2.6. Bezwrotność

Bezwrotny charakter świadczeń podatkowych polega na definitywnym przekazaniu środków pieniężnych przez podmiot zobowiązany na rzecz budżetu państwa lub innego funduszu celowego. Bezwrotność podatków jest cechą pozwalającą odróżnić świadczenia podatkowe od innych rodzajów dochodów budżetowych (np. pożyczek, kredytów).

Beneficjentem podatku jest związek publicznoprawny. W największym stopniu podatki zasilają budżet państwa oraz budżety pozostałych szczebli jednostek podziału administracyjno-terytorialnego danego kraju (stanów, republik, krajów związkowych, kantonów, regionów, gmin). Dochody wpływające na rzecz poszczególnych JST stanowią często ich tzw. dochody własne (dochody budżetu danego samorządu).

Powyższa definicja ma charakter teoretyczny. Objasnia charakter prawny i miejsce świadczenia podatkowego w systemie prawa. Definicja normatywna jest zawarta w art. 6 OrdPU. Budowę samego podatku objaśniają jego elementy konstrukcyjne.

3. Elementy konstrukcji podatku

Nałożenie podatku przez ustawę następuje przez wyznaczenie w przepisach podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej oraz ulg i zwolnień podatkowych. Podatek może istnieć bez ulg i zwolnień, ale pierwsze cztery elementy są konieczne dla jego powstania. Jeżeli podatnik znajdzie się w polu zastosowania określonego przepisami przedmiotu opodatkowania (wstąpienie w pole obowiązku podatkowego), to mają do niego zastosowanie przepisy o podstawie opodatkowania i stawkach oraz ewentualnie o ulgach lub zwolnieniach podatkowych.

3.1. Podmiot podatku (zakres podmiotowy podatku)

Podmiotem podatku jest jednostka życia społecznego, z którą prawo wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Zakres podmiotowości prawnopodatkowej jest szerszy niż podmiotowość w innych gałęziach prawa. Oprócz podmiotów znanych prawu cywilnemu (osoby fizyczne, osoby prawne) podatnikami w prawie podatkowym ustanawiać można np. małżonków, rodzinę pozostającą we wspólnym gospodarstwie domowym, rodziców i dzieci, PGK itp. Za podmiot podatku uznaje się nawet takie jednostki, jak spadki nieobjęte czy gospodarstwa rolne.

3.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiot opodatkowania to sytuacja faktyczna lub prawna, z którą prawo wiąże powstanie stosunku prawnego obowiązku podatkowego. Może to być pewien stan rzeczy, jego powstanie lub ustanie bądź proces (np. uzyskiwanie dochodów, przychodów, posiadanie majątku, nabycie składników majątku, sprzedaż towarów itd.). Określenie przedmiotu opodatkowania pozwala na udzielenie odpowiedzi na pytanie: od czego i z jakiego powodu należy płacić podatek?

3.3. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania to wielkość wyrażona w jednostkach pieniężnych lub naturalnych będąca miarą odzwierciedlającą – w odniesieniu do jednostkowego podatnika – ilość tych jednostek miary, która dla danej jednostki czasu lub danej sytuacji faktycznej lub prawnej podlega opodatkowaniu. O rozmiarach podstawy opodatkowania rozstrzygają z jednej strony przepisy, które wskazują, jak należy ją obliczać, a z drugiej strony, w konkretnym przypadku, stan faktyczny u danego podatnika. Ten stan faktyczny w konfrontacji z przepisami wyznacza indywidualną podstawę opodatkowania dla danego podatnika w konkretnym przypadku (roku podatkowego, zdarzenia podlegają-

cego opodatkowaniu itp.). Podstawą opodatkowania może być suma pieniężna odzwierciedlająca wartość majątku, spadku, darowizny, dochód, przychód itp. Może to być także ilość naturalnych jednostek miary (np. powierzchni, objętości, sztuk itp.). Najczęściej podstawą opodatkowania odnosi się do rozmiarów przedmiotu opodatkowania.

3.4. Stawki, taryfy i skale podatkowe

Stawka podatkowa wyraża stosunek między wysokością obciążenia podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania. Stawki podatkowe dzielą się na kwotowe lub stosunkowe (procentowe, ułamkowe lub wielokrotnościowe).

Stawka kwotowa to liczba jednostek pieniężnych, jaką należy zapłacić od jednostki podstawy obliczenia podatku. Stawka kwotowa może być zastosowana, gdy podstawa obliczenia ma wyraz zarówno ilościowy, jak i wartościowy (np. 0,33 zł od 1 m² gruntu lub 10 zł od 100 zł dochodu).

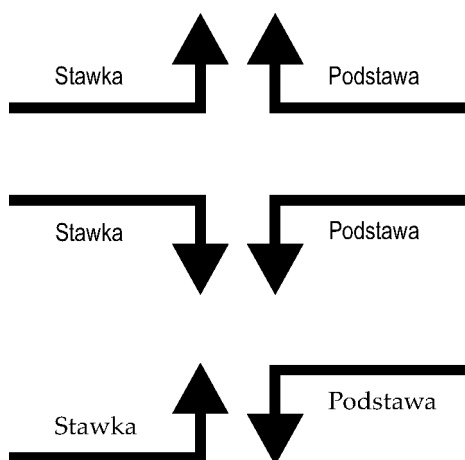
Stawka procentowa to relacja między wielkością świadczenia podatkowego a wielkością podstawy obliczenia podatku (np. 19%).

Stawki dzieli się na **stałe i zmienne**. Stawki stałe nie zmieniają się wraz ze zmianą podstawy opodatkowania, stawki zmienne ulegają natomiast aktualizacji w miarę zmian podstaw opodatkowania.

Taryfa podatkowa to ogół stawek podatkowych, które obowiązują w danym podatku. Taryfa podatkowa może zawierać albo tylko jedną stawkę, albo wiele stawek, które powinny być powiązane w harmonijny system stawek jednolitą zasadą konstrukcyjną.

Skala podatkowa jest zbiorem stawek uporządkowanych – rosnąco lub malejąco – znajdujących zastosowanie do różnej wielkości podstawy obliczenia podatku. Najpowszechniejszą formą zmiennej skali podatkowej jest progresja podatkowa. Istotą skali podatkowej progresywnej jest to, że wraz ze wzrostem podstawy obliczenia podatku rośnie wysokość stawek podatkowych służących do obliczania wysokości świadczenia podatkowego. Zastosowanie progresji powoduje, iż świadczenie podatkowe rośnie relatywnie szybciej niż wielkość podstawy obliczenia podatku. Oprócz stawek progresywnych stosuje się także stawki degresywne i regresywne. Różnice między nimi obrazuje poniższy schemat.

Schemat 1. Różnice między stawkami degresywnymi i regresywnymi



Progresja (globalna lub szczeblowa) – stawki rosną wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania – występuje z reguły w podatkach dochodowych

Degresja – stawki zmniejszają się wraz ze zmniejszaniem podstawy opodatkowania (odwrotność progresji)

Regresja – stawki rosną wraz ze zmniejszaniem się podstawy opodatkowania

3.5. Zwolnienia podatkowe

Zwolnienia podatkowe są formą ograniczenia zakresu podmiotowego lub przedmiotowego stosowania danego podatku. Zwolnienia podmiotowe polegają na wyłączeniu pewnej kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego danego podatku (np. Skarb Państwa i NBP od podatku dochodowego od osób prawnych; uczelnie, szkoły, placówki, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli od podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości). Zwolnienia przedmiotowe wiążą się natomiast z wyłączeniem pewnych kategorii stanów faktycznych lub prawnych z przedmiotu danego podatku (np. grunty klasy V, VI i VIz podlegają zwolnieniu od podatku rol-

nego; pojazdy zabytkowe są zwolnione od podatku od środków transportowych; zasiłki z pomocy społecznej od podatku dochodowego od osób fizycznych).

3.6. Ulgi prawa materialnego

Ulgi prawa materialnego są formą zmniejszenia kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku, czyli podstawy opodatkowania lub stawek podatkowych.

Ulgi w zapłacie podatku są uregulowane w rozdziale 7a OrdPU. Przyznają je organy podatkowe w drodze indywidualnej decyzji administracyjnej o charakterze uznaniowym, na wniosek strony.

3.7. Zwolnienie a wyłączenie spod opodatkowania

Wyłączenia z opodatkowania są wyrazem całkowitego braku zainteresowania ustawodawcy objęciem zakresem obciążenia danym podatkiem określonych stanów faktycznych i prawnych. Podstawowym celem wyłączeń podatkowych jest zazwyczaj chęć opodatkowania takich stanów innym podatkiem.

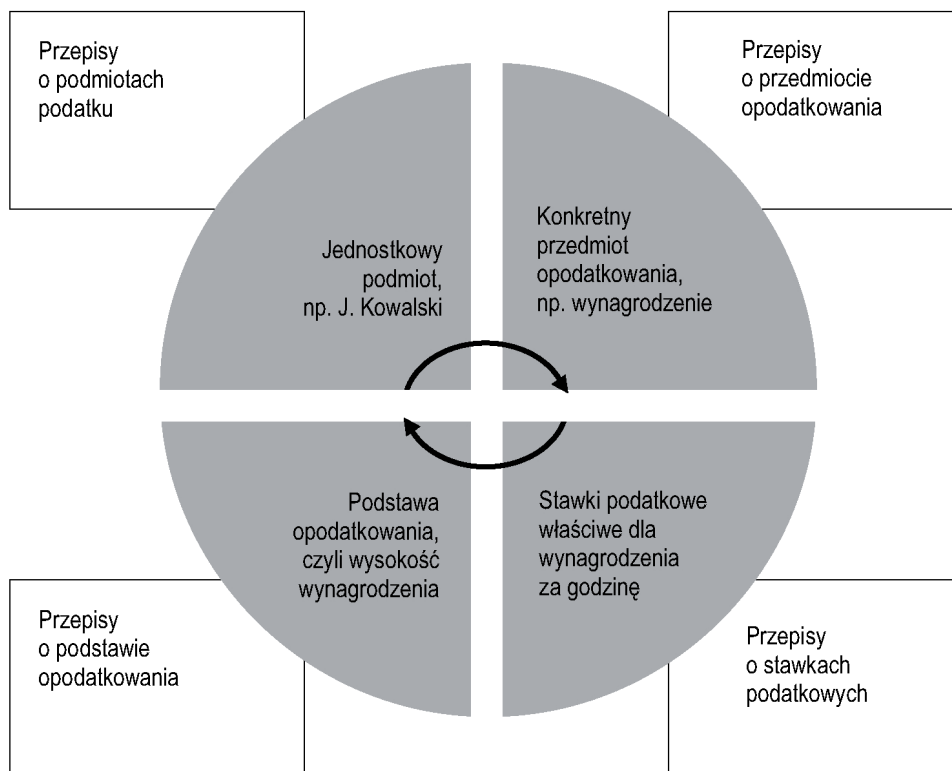
Zwolnienie oznacza natomiast, że określone zjawisko pozostaje w kręgu zainteresowania ustawodawcy, ale z określonych powodów powinno zostać potraktowane w sposób preferencyjny, np. ze względu na osobę podatnika albo przeznaczenie lub sposób korzystania z przedmiotu opodatkowania.

3.8. Elementy konstrukcyjne budowy konkretnego obowiązku lub zobowiązania podatkowego

Przepisy stanowiące o elementach konstrukcyjnych podatku zawierają postanowienia o wszystkich podmiotach podlegających danemu podatkowi (np. osobach fizycznych, prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej),

wielu przedmiotach opodatkowania (np. dochodzie z wynagrodzenia za pracę, dochodzie z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych itp.), podstawach opodatkowania, stawkach itp. Jednostkowy podatnik w konkretnej sytuacji faktycznej będzie podlegał tylko części przepisów ustawy o danym podatku. Przykładowo opodatkowaniu u Jana Kowalskiego będzie podlegało tylko wynagrodzenie za pracę, ponieważ tylko takie dochody on posiada. Pozostałe przepisy o podatku dochodowym nie będą miały do niego zastosowania. Z sytuacji faktycznej, w jakiej znalazł się J. Kowalski, i obowiązującego prawa o danym podatku powstają elementy konstrukcyjne danego obowiązku lub zobowiązania podatkowego. Dlatego należy rozróżnić elementy konstrukcyjne podatku w znaczeniu normatywnym (przepisów regulujących wszystkie przypadki) i elementy konstrukcyjne konkretnego zobowiązania podatkowego jednostkowego podatnika. Mówiąc w liczbie pojedynczej o podmiocie, przedmiocie, podstawie i stawce podatkowej, mamy na myśli konkretne indywidualnie wskazane desygnaty, które tworzą zobowiązanie podatkowe. Chodzi bowiem wówczas o konkretnego podatnika, zdarzenia, które uzasadniają jego opodatkowanie, konkretną wielkość podstawy opodatkowania i stawkę podatku (a nie całą taryfę podatkową).

Schemat 2. Relacje między normatywnymi elementami konstrukcji podatku a elementami konstrukcji indywidualnego zobowiązania podatkowego



Jak już wyżej wskazano, jeżeli podatnik znajdzie się w polu zastosowania określonego przepisami przedmiotu opodatkowania (wstąpienie w pole obowiązku podatkowego), to mają do niego zastosowanie przepisy o podstawie opodatkowania i stawkach oraz ewentualnie o ulgach lub zwolnieniach podatkowych. W związku z wstąpieniem podatnika w dany przedmiot opodatkowania oraz zastosowaniem do niego podstawy opodatkowania i stawek podatkowych należy rozróżnić pojęcia obowiązku i zobowiązania podatkowego.

4. Powstawanie obowiązku podatkowego i wymiar zobowiązań podatkowych

4.1. Realizacja zobowiązań

Zarówno w przepisach, jak i w opisie teoretycznym należy stosować pojęcia i terminy adekwatne do konstrukcji uprawnień oraz obowiązków, dające się logicznie uzasadnić, spójne z całością systemu. Konwencja teoretyczna nie powinna się rozmijać z prawem ani rzeczywistością.

Analizy pojęć, uprawnień i obowiązków oraz instytucji prawnych całego systemu prawa, a nie tylko z jednego art. 21 § 1 OrdPU, prowadzą do wniosku, że budowę i wykładnię systemu prawa podatkowego trzeba podporządkować teorii realizacji zobowiązań, przy czym centralne miejsce zajmuje w nim układ norm dotyczący powstawania obowiązku podatkowego i wymiaru zobowiązań. Przepisy prawa podatkowego układają się bowiem w system, w skład którego wchodzi unormowania dotyczące:

- 1) powstawania stosunku prawnego nazywanego obowiązkiem podatkowym, który tworzy się jako wzorzec dla zobowiązania – są to reguły prawa materialnego, które kreują podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienia podatkowe. Obowiązek podatkowy zawsze powstaje samoistnie, z mocy prawa,
- 2) wymiaru zobowiązań podatkowych (samowymiaru, wymiaru wydanie decyzji, wymiaru płatniczego),
- 3) wykonywania dobrowolnego zobowiązań podatkowych i ich poboru,
- 4) egzekucji tych zobowiązań,
- 5) odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

Każde ze zobowiązań podatkowych, w tym także zobowiązanie od dochodu nieujawnionego, przechodzi przez taką właśnie ścieżkę, którą można nazwać **realizacją zobowiązania**. Na każdym z tych etapów zastosowanie mają właściwe dla niego przepisy określające uprawnienia i obowiązki według funkcji, jakie spełniają w ramach systemu prawa.

4.2. Relacja między pojęciami

4.2.1. Wymiar i samowymiar

Powyższy model wymaga wyjaśnienia relacji między różnymi pojęciami. Wymiar i wykonywanie zobowiązań podatkowych nakładają się bowiem na postępowanie podatkowe. Tradycyjnie rozumiane postępowanie podatkowe to czynności, które zaczynają się od wszczęcia postępowania do wydania decyzji oraz jej ewentualnego wzruszenia w trybach nadzwyczajnych. Jednak można je rozumieć także szerzej, gdy do postępowania podatkowego włączy się czynności przedwymiarowe, takie jak zgłoszenie obowiązku podatkowego (rejestracja podatkowa) oraz prowadzenie ewidencji i dokumentacji podatkowej. Dlatego pojęcia postępowania podatkowego można używać zarówno w sensie szerszym, jak i węższym, w zależności od tego, z jakiego rodzaju wymiarem mamy do czynienia – z samowymiaru podatnika czy wymiarem organów podatkowych.

Pojęcia wymiaru można używać w różnych znaczeniach. Może to być:

- 1) postępowanie podatkowe wymiarowe,
- 2) wymiar jako element postępowania podatkowego wymiarowego, czyli działania bez postępowania dowodowego obejmujące wykładnię i subsumcję, obliczenie podatku przez organ podatkowy, wydanie decyzji i jej doręczenie,
- 3) samowymiar z obowiązkiem złożenia deklaracji, czyli wykładnia i subsumcja, sporządzenie deklaracji i obliczenie podatku (tych czynności nie należy rozdzielać),
- 4) samowymiar bez obowiązku złożenia deklaracji (art. 21 § 4 OrdPU), np. czynność wpłaty zaliczki w danym podatku, m.in. dochodowym, którą musi poprzedzać wykładnia i subsumcja oraz obliczenie.

Obliczenie podatku to z kolei tylko czynność techniczna z użyciem działań matematycznych. Jest ona rezultatem subsumcji i wykładni w zakresie podstawy opodatkowania, która służy do obliczenia podatku z zastosowaniem stawek podatkowych.

Niestety ustawodawca używa w przepisach matematycznego (rachunkowego) pojęcia „obliczenie” zamiast prawniczego pojęcia samowymiaru, choć treścią obliczenia z aktów prawnych są czynności wykładni i zbierania dowodów. Nazwa powinna jednak odpowiadać postanowieniom przepisów. Dlatego należy uznać, że właściwy jest tu termin **samowymiar**.

Zbieranie dowodów, wykładnia i obliczanie w sensie rachunkowym następują w praktyce równocześnie i stanowią elementy czynności prawnej samowymiaru, którą uzupełnia:

- 1) złożenie deklaracji przez podatnika albo płatnika, lub
- 2) wydanie decyzji przez organ podatkowy.

Pojęcie samowymiaru jest prawniczo bardziej adekwatne niż samoobliczenie, tym bardziej że występuje tu analogia z wymiarem przez wydanie decyzji. Ponadto nie jest to wyłącznie stosowanie zasad rachunku matematycznego, lecz także stosowanie prawa.

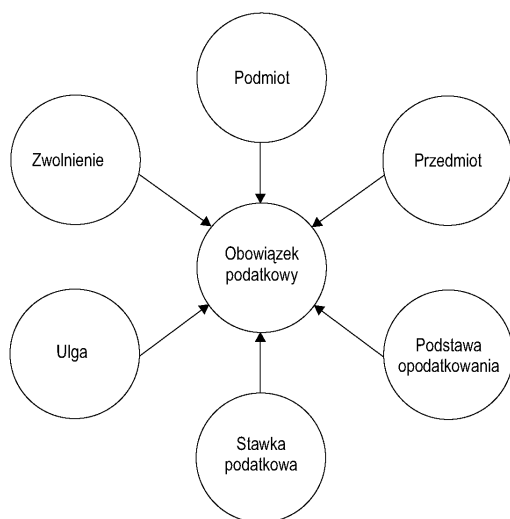
4.2.2. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe

Poza wskazanymi instytucjami kluczową rolę w omawianych zagadnieniach odgrywają kategorie **obowiązku i zobowiązania podatkowego**.

W literaturze i w obowiązującym prawie nie stosuje się pojęć obowiązku i zobowiązania w sposób ścisły. Operuje się na ogół terminem „zobowiązanie podatkowe”, używając go zarówno wtedy, gdy mowa o obowiązku podatkowym, jak i wtedy, gdy ma się na myśli zobowiązanie. Tymczasem tylko ścisłe rozgraniczenie tych terminów pozwala na prawidłowe rozpoznanie stosunków prawnych w prawie podatkowym.

Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe to nazwy stosunków prawnopodatkowych. Stosunek prawny to więź lub zespół więzi prawnych łączących strony (uczestników) stosunku prawnego. Powstawanie tych więzi powodują okoliczności nazywane zdarzeniami (faktami) prawnymi. „Jeżeli zdarzenie prawne (fakt prawny) spowoduje powstanie wzajemnych praw i obowiązków podmiotów prawa, mówi się wówczas, że łączy je stosunek prawny”¹. W prawie podatkowym zdarzeniem prawnym jest np. uzyskanie dochodu, uzyskanie przychodu, posiadanie majątku, czyli tzw. przedmiot opodatkowania. Dla zaistnienia stosunku prawnego konieczne jest, aby dany podmiot znalazł się w polu zastosowania materialnej normy prawa podatkowego, która obejmuje podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania i stawkę podatkową. Z tych elementów powstaje indywidualny stosunek prawnopodatkowy (zob. poniższy schemat).

Schemat 3. Tworzywo stosunku prawnego obowiązku podatkowego i sposób jego powstawania



¹ J. Nowacki, Z. Tobor, Wstęp do prawoznawstwa, Katowice 1999.

Z punktu widzenia elementów konstrukcyjnych podatku „przyczyną sprawczą” zawiązania się w stosunku do podatnika materialnych uprawnień i obowiązków jest przedmiot opodatkowania, czyli sytuacja faktyczna lub prawna, z którą przepisy prawa wiążą powstanie obowiązku podatkowego (wskazane już wyżej uzyskanie przychodu, otrzymanie spadku itd.). Z chwilą zaistnienia przedmiotu opodatkowania powstaje stosunek prawny obowiązku podatkowego, ale nie istnieje jeszcze w tej chwili zobowiązanie, które wymaga dokonania wymiaru, czyli inaczej przekształcenia obowiązku w zobowiązanie podatkowe. Obowiązek i zobowiązanie to dwie nazwy materialnego stosunku prawnopodatkowego, które w konkretnej sytuacji odnoszą się do tego samego stosunku prawnego w dwóch jego różnych fazach – powstawania (obowiązek) i wymiaru (zobowiązanie).

Obowiązek podatkowy (stosunek prawny obowiązku podatkowego) powstaje samoistnie (z mocy prawa), gdy podatnik znajdzie się w polu obowiązku podatkowego, czyli gdy do danego podmiotu w związku z daną sytuacją faktyczną można zastosować przedmiot opodatkowania danym podatkiem. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie, gdyż poza wstąpieniem w pole obowiązku podatkowego nie potrzeba do jego powstania woli ani zamiaru podatnika. Obowiązek powstaje obiektywnie przez to, że zaistniała sytuacja faktyczna albo prawna, z którą przepisy prawa wiążą powstanie obowiązku podatkowego. Zatem czy podatnik chce, czy nie chce, jeśli znalazł się w sytuacji opisanej w przepisach prawa podatkowego, podlega obowiązkowi podatkowemu. Obowiązek podatkowy tworzy dla podatnika, który znajduje się w danej sytuacji faktycznej lub prawnej, wzorzec prawny – obowiązek podatkowy wymagający ujawnienia i wymiaru. Nawet jeśli podatnik nie zna obowiązującego prawa podatkowego, to taki obowiązek podatkowy powstaje. Tworzą go elementy konstrukcyjne podatku (por. wyżej). Taki obowiązek podatkowy ma charakter indywidualny (na co składa się jednostkowość podmiotu i konkretność sytuacji faktycznej lub prawnej).

Tworząc kompletną systematykę, powiemy, że taki stosunek prawny:

- 1) powstaje samoistnie, nie ma bowiem w przepisach prawa powinności jego utworzenia,
- 2) powstaje z mocy prawa, ponieważ to w prawie jest mowa o stanie faktycznym lub prawnym, które powodują jego kreację,
- 3) powstaje obiektywnie, niezależnie od woli podatnika co do jego powstania oraz woli ujawnienia jego istnienia,
- 4) poprzedza zobowiązanie, ponieważ przepisy przewidują termin wymiaru, biorąc za punkt odniesienia wcześniejszy termin powstania obowiązku podatkowego,
- 5) tworzy prawo wymiaru dla organów podatkowych i obowiązek wymiaru dla podatnika i płatnika,

ponieważ bez powstania obowiązku podatkowego nie istnieje prawo wymiaru ani obowiązek wymiaru,

- 6) jest dla zobowiązania podatkowego wzorcem, gdyż to na podstawie jego treści podatnik, płatnik albo organ podatkowy budują zobowiązanie, ujawniając jego treść. Przepisy dopuszczają jednak odstępstwo od zastosowania wzorca, jeżeli nie może on zostać poznany wcale (dochody nieujawnione) albo ściśle (szacowanie),
- 7) jest wirtualny (idealny), ponieważ nie ma żadnej realnej postaci,
- 8) ma indywidualny charakter, gdyż dotyczy jednostkowego podatnika i konkretnej sytuacji faktycznej lub prawnej.

Z chwilą powstania obowiązku podatkowego organy podatkowe uzyskują prawo do wymiaru zobowiązania, a na podatniku spoczywa ciężar jego ujawnienia w deklaracji lub zeznaniu.

Źródłem kreacji takiego zobowiązania są:

- 1) wzorzec indywidualnego obowiązku podatkowego,
- 2) związane z nim prawo wymiaru decyzją albo obowiązek samowymiaru przez podatnika oraz
- 3) przepisy prawa podatkowego o sposobie wymiaru, terminie i miejscu zapłaty (art. 5 OrdPU).

Ustalenie reguły zachowania deklarowanego (w deklaracji) albo reguły powinnego zachowania w decyzji następuje przez stosowanie prawa nazywane w prawie podatkowym **wymiarem**. Na czynności wymiaru zobowiązania decyzją lub deklaracją składają się:

- 1) zgromadzenie materiałów dowodowych,
- 2) subsumcja,
- 3) obliczenie,

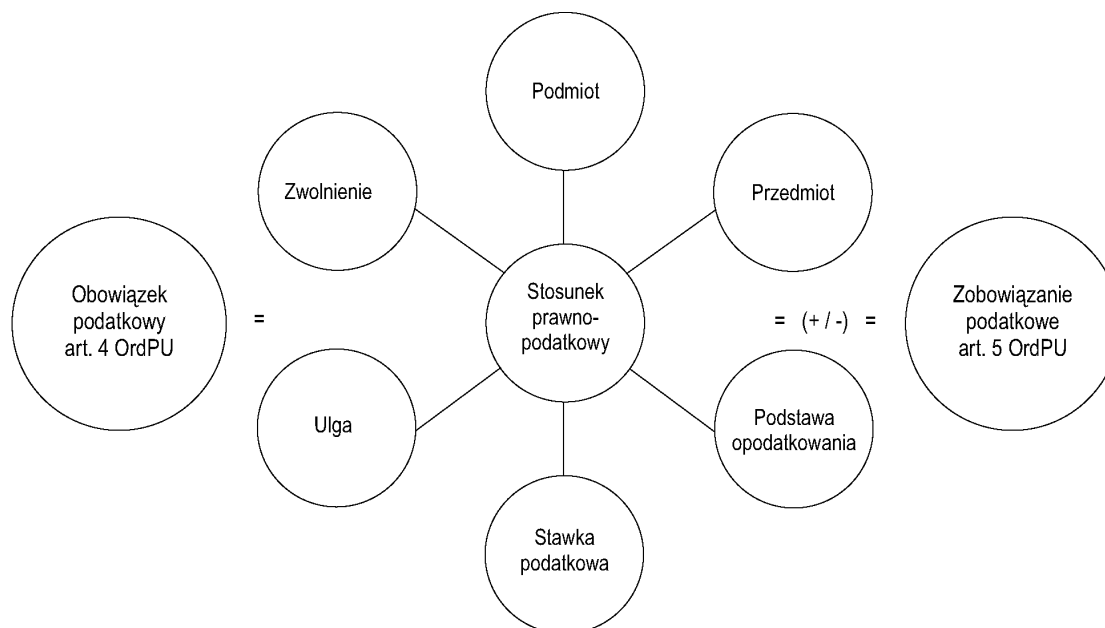
- 4) stworzenie reguły zachowania się i
- 5) złożenie deklaracji w urzędzie skarbowym albo wydanie i doręczenie decyzji.

Nie wszystkie deklaracje podatkowe mają charakter samowymiaru. W takich podatkach, jak: rolny, leśny, od nieruchomości osób fizycznych oraz od spadków i darowizn deklaracja jest tylko oświadczeniem wiedzy, które nie wywołuje powinności zapłaty i nie może być podstawą egzekucji. Nie jest więc samowymiarem.

W wyniku wymiaru decyzja albo deklaracja stają się nośnikami i formą bytu zobowiązania. Samowymiar może być jednak także realną zapłatą, gdy podatnik ma obowiązek samowymiaru, a nie ma obowiązku składania deklaracji (np. opłata skarbową znakami tej opłaty). Taka formuła wynika z art. 21 § 4 OrdPU.

Zobowiązanie może wyznaczać treść obowiązku prawidłowo albo nieprawidłowo (por. oznaczenie +/- na schemacie 4. Powoduje to rozbieżności między ujawnionym zobowiązaniem a obowiązkiem podatkowym. Przyczyn jest wiele, np. to, że przepisy są niejasne, nie wszystkie dowody są zebrane, podatnik unika opodatkowania, a organ podatkowy myli się przy wymiarze itd. Konieczne są wówczas wielokrotne niekiedy wymiary przewidziane procedurami podatkowymi. Stąd biorą się różne typy korekt zobowiązań, o których piszemy dalej. Rozbieżność między obowiązkiem a zobowiązaniem powoduje także konieczność wydania decyzji, a także uzasadnia prawo odwołania się od decyzji organu podatkowego. Konstrukcje proceduralne korekt, odwołań od decyzji, czyli wielokrotnych wymiarów, możliwe są właśnie dzięki temu, że obowiązek pozostaje zawsze niezmiennym wzorcem dla zobowiązania.

Schemat 4. Tworzywo stosunku prawnego i relacje między stosunkiem prawnym, obowiązkiem i zobowiązaniem podatkowym



Aby obowiązek stał się zobowiązaniem, w wyniku działania podatnika, płatnika lub organu podatkowego musi przybrać postać normy indywidualnej typu: „Jan Kowalski powinien zapłacić podatek w wysokości X w czasie T”. Ta norma jest indywidualna, czyli jednostkowa ze względu na adresata i konkretna ze względu na zachowanie się, które wyznacza. Zawiera ona zsyntetyzowany stosunek prawny odzwierciedlający treść obowiązku podatkowego w kwocie należności podatkowej.

Potrzebę wprowadzenia pojęć obowiązku i zobowiązania, czyli stosunku prawnego w dwóch fazach, powstawania i wymiaru, wymusiło to, że treść tego stosunku, który powstaje z mocy prawa, poznajemy właśnie przez wymiar, czyli stosowanie prawa. Bez wymiaru stosunek prawnopodatkowy obowiązku podatkowego jest niepoznawalny. Jest to bowiem nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Powstawanie zobowiązań z mocy prawa niczego realnie nie przesądza, ponieważ wymiaru może nie być wcale albo może on być wadliwy.

Zobowiązanie jest późniejsze w stosunku do obowiązku. Podkreśla to użyty w art. 5 OrdPU zwrot „o wyniku” zobowiązania z obowiązku. Relacja wynikania wskazuje również, że obowiązek jest wzorcem dla zobowiązania. Z definicji obowiązku i zobowiązania podatkowego (art. 4 i 5 OrdPU) wnioskuje się także, że obowiązek jest nieskonkretyzowany, a zobowiązanie skonkretyzowane. Konkretyzacja obowiązku podatkowego to utworzenie normy indywidualnej.

4.2.3. Samowymiar a wymiar decyzją

W doktrynie rozpowszechniony jest pogląd, że zobowiązania podatkowe mogą powstawać na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (w uproszczeniu – z mocy prawa), albo na skutek doręczenia podatnikowi decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – czyli z mocy tzw. decyzji ustalającej (art. 21 § 1 OrdPU). W ramach tej konwencji dochodzi jednak do utożsamiania obowiązku i zobowiązania, a w każdym razie do pomijania różnicy między tymi dwoma kategoriami. Często nawet utożsamia się obowiązek i zobowiązanie. Ta konwencja nawiązuje do treści art. 21 § 1 OrdPU. Jednak ten przepis nie znajduje rozwinięcia w dalszych unormowaniach prawa podatkowego. Ustawodawca kształtuje bowiem uprawnienia i obowiązki, posługując się instytucjami wymiaru, choć w sferze werbalnej często odwołuje się do konwencji art. 21 § 1 OrdPU. Stano-

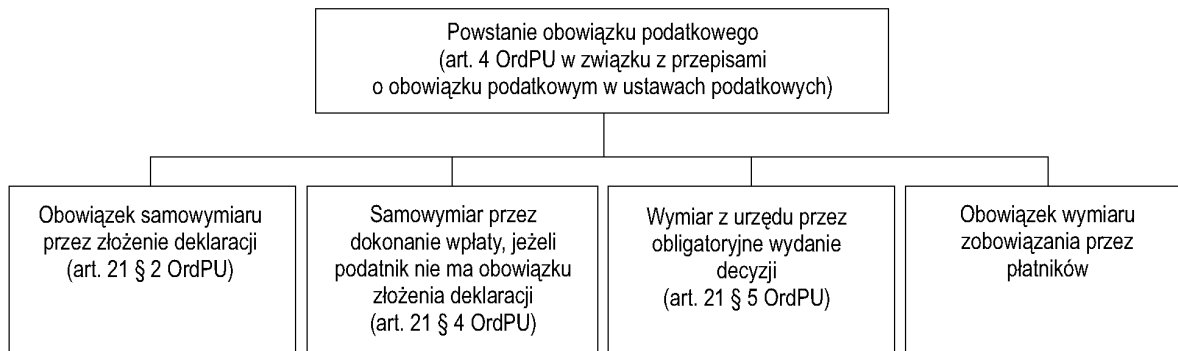
wi wtedy o zobowiązaniach powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 (pkt 1 albo pkt 2). Jednak przepisy, w których ten zwrot jest używany, muszą jednocześnie odwoływać się do uprawnień i obowiązków wynikających z decyzji albo z deklaracji. Nawiązania do art. 21 § 1 OrdPU nie mają bowiem znaczenia prawnego z tego powodu, że nie tworzą żadnych uprawnień i obowiązków. Uprawnienia, w których ten zwrot występuje, dotyczą w istocie sposobów wymiaru – z powstawaniem stosunku prawnego obowiązku podatkowego nie mają nic wspólnego.

Powinność ujawnienia stosunku prawnego może zostać przypisana przez prawo nie tylko podatnikowi, lecz także płatnikowi lub organowi podatkowemu. Te różnice wyjaśniają, dlaczego stosunek prawny musi być w OrdPU odróżniony raz jako obowiązek, a drugi raz jako zobowiązanie. Chodzi o to, aby odróżnić powstawanie od wymiaru oraz obowiązki różnych podmiotów prawa podatkowego w zakresie obowiązku i zobowiązania. Obowiązek może się różnić od wymiaru, ponieważ podmioty, które wykonują ten obowiązek, mogą popełnić przy wymiarze błąd, z różnych przyczyn. To potwierdza, że potrzeba wyodrębnienia kategorii obowiązku i zobowiązania wzięta się z konieczności wyodrębnienia fazy powstawania obowiązku w stosunku do podatnika i wymiaru zobowiązania (też stosunku prawnopodatkowego) przez podatnika, płatnika albo organ podatkowy.

Ustawodawca nakłada obowiązek pierwotnego wymiaru zobowiązań przez deklarację albo dokonania wpłaty bez obowiązku składania deklaracji na podatnika (samowymiar). Taki obowiązek może także nałożyć na organ podatkowy oraz płatnika. Na podatniku i płatniku spoczywa obowiązek samowymiaru, a na organie podatkowym obowiązek wymiaru, które powstają z chwilą zaistnienia obowiązku podatkowego i są odroczone do momentu wskazanego w przepisach najczęściej datą końcową (np. złożenie zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych do 30 kwietnia każdego roku za rok ubiegły). W każdym podatku ustawodawca jednoznacznie określa, który podmiot ma obowiązek pierwotnego ujawnienia stosunku prawnopodatkowego obowiązku podatkowego i przekształcenia go do postaci zobowiązania. Z tego wynika, że obowiązek podatkowy jest poprzednikiem i wzorcem dla zobowiązania.

Przepisy prawa nakładają obowiązek ujawnienia treści obowiązku podatkowego na podatnika, płatnika albo organ podatkowy (zob. schemat 5).

Schemat 5. Metody pierwotnego, zwyczajnego wymiaru zobowiązań podatkowych



O zasadach ujawniania i wymiaru ustawodawca decyduje arbitralnie dla każdego rodzaju podatku albo zobowiązania podatkowego. Ten podział nie przebiega między poszczególnymi podatkami, gdyż w danym podatku zasadą jest niekiedy samowymiar, a niektóre zobowiązania mogą być wymierzone wyłącznie decyzją. Przykładowo, w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązuje podstawowa zasada samowymiaru, ale opodatkowanie dochodu nieujawnionego może dojść do skutku wyłącznie przez wymiar – decyzją organu podatkowego. Podatek od nieruchomości (tak jest również w podatku rolnym i leśnym) jest podzielony pod tym względem na:

- 1) osoby fizyczne, którym zobowiązanie musi wymierzyć organ podatkowy,
- 2) pozostałe grupy podatników tego podatku, które obowiązuje samowymiar.

Zmiany w systemie wymiaru spowodowały powstanie nowej struktury systemu deklaracji podatkowych. Artykuł 3 pkt 5 OrdPU stanowi, że **jeżeli w OrdPU mówi się o deklaracjach, to rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci**. Zatem ten przepis nie definiuje pojęcia deklaracji ani nie określa ich charakteru prawnego. Wynika z niego jedynie, że na gruncie OrdPU znaczenie terminu „deklaracja” obejmuje różne rodzaje wymienionych w tym przepisie oświadczeń podatkowych. Charakter poszczególnych deklaracji wynika z art. 21 § 2 OrdPU i przepisów w tym zakresie zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych.

Obowiązek pierwotnego samowymiaru zobowiązania podatkowego przewidują przepisy poszczególnych ustaw prawa podatkowego materialnego. Z ich zakresu przedmiotowego i związanych z nimi przepisów o technice składania deklaracji wynikają terminy i treść składania deklaracji. **Ze względu na zakres i treść obowiązków podatnika oraz jego odpowiedzialność można wyróżnić cztery typy deklaracji podatkowych:**

- 1) mające charakter informacyjno-dowodowy,
- 2) mające charakter samoobliczenia,

- 3) samowymiarowe i
- 4) mające charakter wymiaru płatniczego.

Wyjaśnienia do punktu pierwszego

Do deklaracji informacyjnych (dowodowych) należy zaliczyć informacje składane w podatku rolnym, leśnym i wykazy w podatku od nieruchomości od osób fizycznych. Podatnik wskazuje w nich tylko przesłanki wymiaru związane z powierzchnią i rodzajem nieruchomości lub gospodarstw rolnych. Nie oblicza jednak ani podstawy opodatkowania, ani wysokości zobowiązania podatkowego. Treścią deklaracji informacyjno-dowodowej jest następujące oświadczenie: „Stosownie do moich obowiązków O w zakresie związanym z opodatkowaniem podatkiem P informuję, że okoliczności faktyczne i prawne związane z przedmiotem opodatkowania podatkiem P mają postać Z”.

O tych deklaracjach stanowi art. 21 § 5 OrdPU. Zgodnie z nim owa deklaracja zawiera tylko dane mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Deklaracja informacyjno-dowodowa jest więc elementem postępowania, które prowadzi do wydania decyzji. Nie może natomiast zastąpić decyzji – tak jak deklaracja samowymiarowa. Ta deklaracja jest elementem modelu obligatoryjnego wydawania decyzji. Tego rodzaju wymiar dotyczy podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości osób fizycznych. Deklaracje noszą tu nazwę informacji (podatek rolny i leśny) lub wykazów (podatek od nieruchomości).

Wyjaśnienia do punktu drugiego

W zeznaniu do celów podatku od spadków i darowizn podatnik jest co prawda obowiązany do dokonania obliczenia, ale tylko podstawy opodatkowania (deklaracje obliczeniowe). Jeżeli deklaracja ma charakter samoobliczenia, to można jej przypisać postać następującą: „Stosownie do moich obowiązków O w zakresie związanym z opodatkowaniem podatkiem P informuję, że okoliczności faktyczne i prawne FIP związane z przedmiotem opodatkowania podatkiem P mają postać Z, a podatek wynosi X”. Tego typu deklaracja ma zastosowanie w podatku od spadków i darowizn.

Deklaracje o charakterze informacyjno-dowodowym i deklaracje zawierające samoobliczenie mają charakter pomocniczy. Na podstawie tych deklaracji oraz innych dowodów organy podatkowe dokonują wymiaru zobowiązań i przejmują odpowiedzialność za obliczenie podatku. Z takich deklaracji nie wynika powinność zapłaty podatku, nie są one podstawą egzekucji, a podatnik składający taką deklarację nie ponosi odpowiedzialności odsetkowej, jeżeli źle obliczy podatek. Deklaracje informacyjne (podatek rolny, leśny) i obliczeniowe (podatek od spadków i darowizn) składane są do celów takiego postępowania podatkowego, w ramach którego organ podatkowy obligatoryjnie wydaje decyzję wymiarową. Stanowi o nich art. 21 § 5 OrdPU. Te deklaracje zawierają tylko przesłanki opodatkowania, stanowią element postępowania dowodowego i w tym celu są przedkładane, dlatego można im przypisać nazwę deklaracji informacyjno-dowodowych. W podatku od spadków i darowizn obliczenie podstawy opodatkowania można uznać za swoisty wniosek o przyjęcie tej podstawy w postępowaniu wymiarowym i przy wydawaniu decyzji. W postępowaniu z zastosowaniem tych deklaracji wymiar, który zobowiązuje do zapłaty, następuje jednak dopiero w decyzji.

Podatnicy wymienionych wyżej podatków cieszą się względnie dużym bezpieczeństwem prawnym, ponieważ nie ponoszą odpowiedzialności podatkowej za informacje zawarte w deklaracjach informacyjno-dowodowych i samoobliczeniowych. Ciężar wymiaru przerzucony jest bowiem na organ podatkowy, który ma obowiązek doręczyć podatnikowi decyzję, a podatek trzeba zasadniczo zapłacić w ciągu 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

Wyjaśnienia do punktu trzeciego

Samowymiar należy odróżnić od deklaracji obliczeniowych i informacyjno-dowodowych, które zawierają tylko przesłanki wymiaru i są jednym z etapów procedury poprzedzającej wymiar przez wydanie decyzji. Samowymiar występuje w większości zobowiązań systemu podatkowego, w tym np. w podatkach dochodowych, w podatku od czynności cywilnoprawnych czy w VAT. Są to deklaracje, o których mowa w art. 21 § 2 i 3 OrdPU. Te deklaracje są wymiarem, podobnie jak decyzje podatkowe. Ujawniają bowiem pośrednio stosunek prawny zobowiązania podatkowego przez to, że zawierają zadeklarowaną należność podatkową „do zapłaty” (art. 21 § 2 OrdPU). Mają one zastosowanie

także w procesie wykonywania zobowiązań, jako podstawa egzekucji, hipoteki, przy przenoszeniu zobowiązań na osoby trzecie itd. (por. dalej). Deklaracji, które są podstawą prawną wykonywania zobowiązań, nie można charakteryzować wyłącznie jako oświadczenie wiedzy i domniemanie prawdziwości materialnej. Zawierają one bowiem powinność zapłaty i mogą być ostatecznym wymiarem zobowiązania (podobnie jak decyzja, stanowiąc akt woli), jeżeli przez decyzję nie zostaną zmienione.

Należy odnotować, że samowymiar ma dwie postaci (por. schemat 5). Pierwsza wiąże się ze składaniem deklaracji, a druga to wpłata podatku bez obowiązku składania deklaracji, która jednak wywołuje takie same konsekwencje prawne (z wyłączeniem egzekucji) jak złożenie deklaracji. Ta forma występuje obecnie w zaliczkach na podatki od działalności gospodarczej, gdzie rozpowszechniają się deklaracje za okresy dłuższe niż miesiąc, co nie zwalnia podatnika od comiesięcznego samowymiaru, bez złożenia deklaracji.

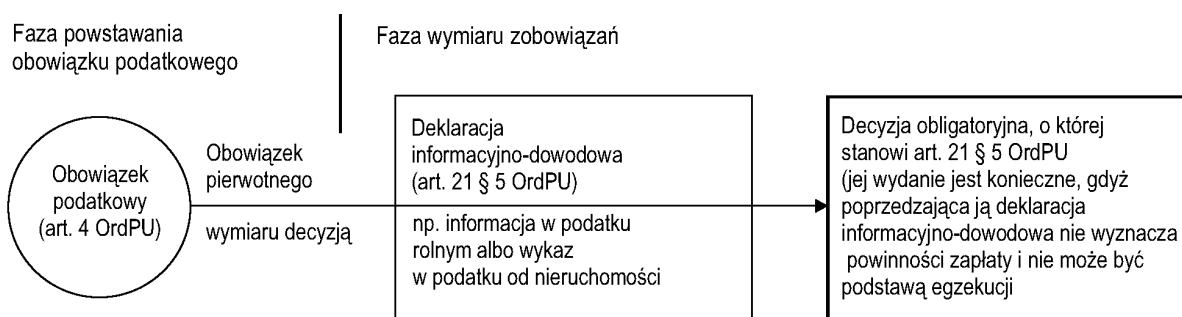
Samowymiar ma zastosowanie w VAT, w podatkach dochodowych, w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości jednostek, które nie są osobami fizycznymi, w podatku od czynności cywilnoprawnych itd. **Podatnik ponosi odpowiedzialność prawną za samowymiar.**

Wyjaśnienia do punktu czwartego

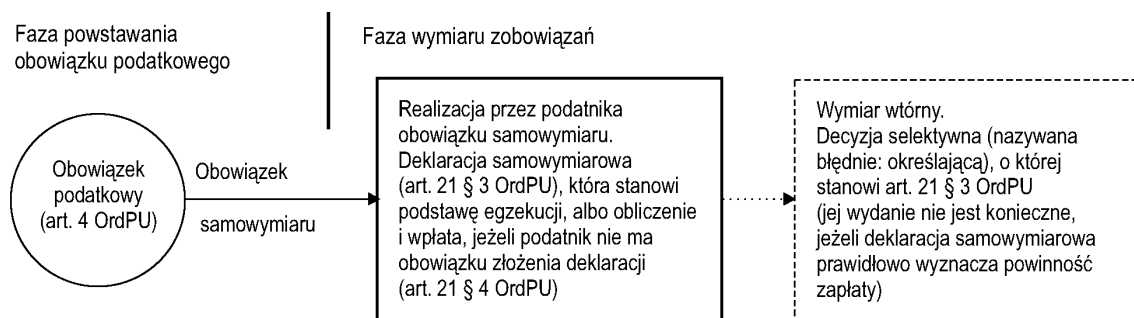
W kolejnej grupie zobowiązań podatkowych zastosowanie ma **wymiar płatniczy**. Płatnik, np. zakład pracy, ma obowiązek obliczenia, pobrania i odprowadzenia do właściwego organu podatkowego pobranego zobowiązania podatkowego. Odpowiedzialność za prawidłowy wymiar jest tu przerzucona na płatnika, chyba że winę za nieprawidłowy wymiar ponosi podatnik. W przypadku gdy płatnikami są np. notariusze, podatnik może notariusza wprowadzić w błąd przez podanie niewłaściwego stanu faktycznego. Wina podatnika w tym zakresie uchyla odpowiedzialność notariusza.

Stosunki prawne, o których tu mowa, ilustrują z pewnym uproszczeniem poniższe schematy, na których zobrazowano dwa podstawowe rodzaje wymiaru. W pierwszym przypadku obrazują one wymiar przez obligatoryjne wydanie decyzji (np. w podatku od nieruchomości osób fizycznych), a w drugim samowymiar (w podatkach dochodowych, VAT itd.).

Schemat 6. Fazy powstawania obowiązku, składanie deklaracji „niewymiarowej” oraz pierwotny wymiar zobowiązania



Schemat 7. Fazy powstawania obowiązku podatkowego oraz pierwotny i wtórny wymiar zobowiązania



Obydwa powyższe schematy obrazują dwie podstawowe ścieżki wymiaru zobowiązań, które łatwo zidentyfikować z rzeczywistością. Schemat 6 odpowiada tzw. powstawaniu zobowiązań z mocy decyzji (np. podatek od nieruchomości osób fizycznych), choć łatwo zauważyć, że **na początku zawsze musi się pojawić samoistne (z mocy prawa) zaistnienie obowiązku podatkowego. Bez niego podatnik nie ma obowiązku złożyć deklaracji informacyjno-dowodowej, a organ podatkowy nie musi wydać decyzji.** Jeśli już jednak obowiązek podatkowy powstanie, to organ podatkowy ma obowiązek dokonać wymiaru, nawet jeśli podatnik nie złoży deklaracji. Dlatego linia biegnąca od obowiązku podatkowego do decyzji przecina deklarację. Organy podatkowe mogą bowiem pozyskać informację o zaistnieniu obowiązku podatkowego z innych źródeł. Wtedy obowiązane są obligatoryjnie wydać decyzję. Taka deklaracja jest tylko informacją i jednym z dowodów w postępowaniu.

Zupełnie inna jest rola deklaracji samowymiarowej, która – podobnie jak na schemacie 6 decyzja – obwiedziona została linią ciągłą. Obowiązek wymiaru ciąży tu na podatniku. Linia prowadząca do ewentualnej decyzji wymiarowej jest przerwana na deklaracji, ponieważ to deklaracja może się stać wymiarem ostatecznym. **Jeśli organ podatkowy nie kwestionuje samowymiaru, to w obrocie prawnym pozostaje deklaracja, której skutki prawne, w zakresie m.in. egzekucji, są takie same jak skutki wydania decyzji.**

Decyzja tej ścieżki wymiarowej, która zawsze może zmienić deklarację, nie ma jednak charakteru obligatoryjnego. Ma tu zastosowanie system selektywnego wydawania decyzji. Organy podatkowe zostały bowiem zwolnione z obowiązku obligatoryjnego wydawania decyzji. Obligatoryjny charakter ma deklaracja podatkowa, która decyzję zastępuje deklaracją. Zarówno deklaracja, jak i decyzja czerpią wiedzę do wymiaru z obowiązku podatkowego – indywidualnego wzorca, który w obydwu przypadkach powstaje z mocy prawa – samoistnie. Samoistnie, czyli obiektywnie, bez udziału podatnika czy organów podatkowych. Wykonanie czynności przewidzianych w przepisach przez podatnika (uzyskanie dochodu, przychodu, posiadanie majątku, nabycie spadku) wywołuje automatycznie obowiązki kreujące stosunek prawnopodatkowy i obowiązek wymiaru, który jest nałożony na podatnika albo na organ podatkowy w zależności od woli i koncepcji ustawodawcy.

Z powyższych schematów jednoznacznie wynika, że obowiązek i zobowiązanie są jasno rozdzielone i nie można ich utożsamiać. Obowiązek jest tu wzorcem dla zobowiązania, a powstanie obowiązku podatkowego powoduje powinności wymiarowe.

Istotą obydwu tych ścieżek nie jest powstawanie zobowiązań (kreacja, pierwszy akt bytu stosunku prawnego), lecz różnica w sposobach wymiaru. Język mówiący o powstawaniu zobowiązań, decyzjach ustalających i określających czy samoobliczeniu jest tu zatem nieprawidłowy i mylący. W istocie chodzi bowiem o ścieżkę wymiaru, z zastosowaniem obowiązku sa-

wymiaru zobowiązania przez podatnika albo wymiaru przez wydanie decyzji przez organ podatkowy. Taki też podział, wraz z wymiarem płatniczym, ma rzeczywiście zastosowanie w całym prawie podatkowym.

Istotną konsekwencją obydwu sposobów wymiaru jest nie tylko odpowiedzialność, lecz także to, że **w przypadku wymiaru przez wydanie decyzji odsetki za zwłokę zaczynają płynąć po 14 dniach od wydania decyzji, a w przypadku samowymiaru płyną od terminu płatności ustalonego w przepisach, powiązanego ze składaniem deklaracji.** Odsetki naliczane są w różny sposób dla różnych zobowiązań nie dlatego, że one inaczej powstają bądź dlatego, że decyzję nazywa się określającą albo ustalającą, lecz dlatego, że inne są terminy płatności tych zobowiązań. To przepis art. 47 OrdPU określa terminy płatności i wywołuje skutek w postaci powstania zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę.

5. Deklaracje informacyjno-dowodowe w procedurze wymiaru zobowiązania decyzją

5.1. Wymiar zobowiązania decyzją

W podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości osób fizycznych oraz w podatku od spadków i darowizn obowiązek wymiaru został przypisany organom podatkowym. Wymiar następuje tu przez obligatoryjne wydanie decyzji wymiarowej wszystkim podatnikom. Jest to zatem przeciwieństwo wymiaru selektywnego, który polega na wydaniu decyzji wybiórczo tylko tym podatnikom, u których przeprowadzono kontrolę deklaracji samowymiarowej i wykryto zaległość podatkową.

Obligatoryjne wydawanie decyzji wymiarowych normuje ogólnie art. 21 § 5 OrdPU, w którym ustanowiono, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. W decyzyjnym wymiarze obligatoryjnym obowiązują ogólne zasady postępowania podatkowego, a gospodarzem postępowania jest organ podatkowy. Podatnik składa wprawdzie deklarację podatkową, ale decyzję podejmuje ostatecznie organ podatkowy. **Zaległość podatkowa i związane z nią**

odsetki za zwłokę (z wyjątkiem karty podatkowej) powstają dopiero wówczas, gdy podatnik nie zapłaci podatku w ciągu 14 dni od doręczenia decyzji. Przeniesienie obowiązków wymiarowych na organ podatkowy powoduje, że ryzyko niekorzystnych skutków prawnych błędów stosowania prawa materialnego i procesowego oraz błędnej oceny stanu faktycznego przenosi się na organ administracyjny, a uwalnia się od tego strony postępowania.

5.2. Zmiana ostatecznej decyzji wymiarowej

Wydanie decyzji wymiarowej nie zamyka możliwości modyfikacji zobowiązań. Decyzja wymiarowa może ulec zmianie w drodze aktualizacji przewidzianej przez art. 254 OrdPU. Z punktu widzenia procedury aktualizacja jest zmianą decyzji wymiarowej ostatecznej. Zgodnie z § 1 art. 254 OrdPU decyzja ostateczna może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. W § 2 tego przepisu przewidziano natomiast, że zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

Zmiana okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na wymiar zobowiązania, to np. zmiana wykorzystania budynku albo gruntu mająca wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. O tej zmianie organ podatkowy powinien zostać zawiadomiony przez podatnika w informacji, którą ten obowiązany jest przedłożyć w ciągu 14 dni od momentu, gdy zajdą okoliczności uzasadniające zmianę wymiaru. Organ może jednak także powziąć tę wiadomość z urzędu. W obydwu przypadkach powinien wszcząć postępowanie i wydać decyzję zmieniającą.

Zmiany wymiaru, które powstają na mocy decyzji obligatoryjnej, są zmianami decyzji organu pierwszej instancji przez kolejną decyzję organu tej samej instancji. Pozostają zatem w polu instytucji powstawania zobowiązań, nie wkraczając w kontrolę instancyjną. Pełnią rolę podobną do zmian samowymiaru i stanowią pod tym względem standardową fazę wymiaru zobowiązań – taką samą jak korekta samowymiaru. Przepis art. 254 OrdPU uzupełniają regulacje prawa materialnego.

Zgodnie z art. 6 ust. 3 i 6 PodLokU osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o zaistnieniu zmian w zakresie sposobu wykorzystywania budynku albo gruntu lub ich części, mających wpływ na wysokość opodatkowania

w danym roku podatkowym w stosunku do złożonego wcześniej wykazu nieruchomości. O tych zmianach należy poinformować w ciągu 14 dni od ich zaistnienia. Chodzi tu o zmiany, które powodują obniżenie lub podwyższenie należności podatkowej.

Podobna konstrukcja występuje w podatku leśnym. Jeżeli w ciągu roku podatkowego las został zajęty na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono działalność leśną albo z innych powodów jego powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku leśnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. W związku z tym osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi informacje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku w podatku leśnym lub o zaistnieniu takich zmian (art. 6 PodLeśnyU).

Zasada konstrukcji aktualizacji obligatoryjnej w podatku rolnym jest taka sama. W świetle art. 6a ust. 4 i 5 PodRolU, jeżeli w ciągu roku podatkowego grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą albo z innych powodów powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku rolnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. Osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu pisemne informacje o gruntach w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku w podatku rolnym lub o zaistnieniu zmian.

5.3. Zmiana decyzji wymiarowej przez korektę

W przepisach dotyczących podatku od spadków i darowizn przewidziano także instytucję aktualizacji, która przybiera formę korekty zeznania. W przypadku nabycia rzeczy lub praw majątkowych niewykazanych w zeznaniu podatkowym podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania podatkowego organowi, któremu złożono zeznanie podatkowe, w terminie 14 dni od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu (art. 17a ust. 3 PodSpDarU).

W sensie materialnym takie deklaracje inicjują zmianę, korektę wymierzonego uprzednio zobowiązania. Jej przyczyną, w przeciwieństwie do korekt dokonywanych w samowymiarze decyzją selektywną, nie jest jednak wadliwość wymiaru pierwotnego, lecz zmiana spowodowana zmianami okoliczności faktycznych.

Z materialnego punktu widzenia nowa decyzja zastępuje decyzję poprzednią.

Decyzję podejmuje ten sam organ, który podjął decyzję w pierwszej instancji, i jest to zmiana jak najbardziej zwyczajna, konieczna wskutek zaistnienia okoliczności przewidzianych w prawie podatkowym, choć przepis art. 254 OrdPU znajduje się wśród regulacji dotyczących nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji. Postępowanie ma tu najczęściej charakter niesporny, ponieważ zmiana dokonywana jest w zasadzie na swoisty wniosek podatnika, który obligatoryjnie składa deklarację korygującą dane do ustalenia podatku. Ustawodawca stworzył w ten sposób instytucję przełamującą zasadę niezmienności decyzji w postępowaniu administracyjnym i dopuszcza jej zmianę w pierwszej instancji. To nie jest tryb zwyczajny dla postępowania administracyjnego ogólnego, ale najzwyczajniejszy dla postępowania podatkowego. Jest on podejmowany w celu łatwiejszego i szybszego, z reguły niespornego wyznaczenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Celem nadrzędnym jest tu szybkie wyznaczenie wysokości zobowiązania w przypadkach niespornych co do stanu faktycznego, deklarowanego przecież najczęściej przez podatnika.

Zarówno deklaracje pierwotne, jak i wtórne:

- 1) są zwykłymi, a nie kwalifikowanymi oświadczeniami wiedzy. Ich złożenie przez podatnika jest realizacją obowiązku przestrzegania prawa, a nie jego stosowaniem, jak to jest w przypadku deklaracji samowymiarowych,
- 2) pełnią rolę dowodów w postępowaniu,
- 3) nie zawierają wysokości podatku do zapłaty – z wyjątkiem deklaracji/zeznania w podatku od spadków i darowizn. Tylko w tym podatku od podatnika wymaga się obliczenia podatku,
- 4) nie powodują obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę, w przypadku gdy zostanie ona – jako dowód – odrzucona w postępowaniu (złożenie deklaracji nie wywołuje odpowiedzialności prawnopodatkowej),
- 5) nie są podstawą egzekucji podatkowej.

5.4. Deklaracje informacyjno-dowodowe

Z punktu widzenia podatnika składanie deklaracji odpowiada następującej formule ogólnej: „Zgodnie z przepisami P składam deklarację D zawierającą treść zgodnie ze znanym mi stanem faktycznym i prawnym według wzoru W”. Inaczej niż prawnie wiążące deklaracje samowymiarowe deklaracje, o których tutaj mowa, są oświadczeniami wiedzy podatnika dotyczącymi faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego. Są to „zwykłe” oświadczenia wiedzy w przeciwieństwie do „kwalifikowanych”, występujących w samowymiarze.

Podatnik nie ponosi odpowiedzialności za proces wykładni prowadzący do wyznaczenia wysokości zobowiązania. Brak umiejętności wykładni i ewentualne pomyłki w tym zakresie nie skutkują dla składającego deklarację odpowiedzialnością podatkową (dla potrzeb niniejszej analizy odróżniono odpowiedzialność „podatkową”, rozumianą jako odsetki za zwłokę, od odpowiedzialności karnej skarbowej). Taka deklaracja pełni jedynie rolę pomocniczą.

Z proceduralnego punktu widzenia taka deklaracja może być uznana za pismo, które jest sformalizowanym wyjaśnieniem strony oraz dowodem w postępowaniu podatkowym. Pełni ono funkcję poinformowania organu podatkowego o przesłankach wysokości należnego władzy publicznej świadczenia podatkowego wraz z danymi pozwalającymi na zweryfikowanie całego procesu obliczania podatku albo też dostarczenie organowi podatkowemu danych niezbędnych do dokonania podatnikowi wymiaru zobowiązania podatkowego. Taka deklaracja może być podstawą i pomocą w ustaleniu materialnych obowiązków (uprawnień) podatnika przez organ podatkowy. Funkcję kontrolną przejmuje procedura podejmowania decyzji. Wydanie decyzji zgodnej z treścią deklaracji to uznanie jej jako dowodu w postępowaniu, a stwierdzenie w toku postępowania podatkowego, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym, powodują odrzucenie deklaracji jako dowodu, co ma jedynie znaczenie procesowe.

Deklaracje w tej metodzie wymiaru zobowiązań nie mają jednorodnego charakteru. Ich treść, oprócz metody wymiaru, wyznacza charakter podatku, a w szczególności przedmiot opodatkowania. Na ich zróżnicowanie wskazują nazwy, są to:

- 1) wykazy w podatku od nieruchomości,
- 2) informacje w podatku rolnym i leśnym oraz
- 3) zeznania podatkowe w podatku od spadków i darowizn.

Można tu mówić o swoistej gradacji obowiązków, począwszy od najłatwiejszych i najprostszych w podatku od nieruchomości, polegających na „wykazaniu” nieruchomości, przez informację, aż do zeznania wymagającego obliczenia podatku w podatku od spadków i darowizn. O ile deklaracje w podatku od nieruchomości są tylko wykazem tych nieruchomości i podobnie jak informacje nie wymagają od podatnika obliczenia podatku, o tyle w przypadku podatku od spadków i darowizn podatnik jest obowiązany nawet do oszacowania wartości nabytego spadku lub darowizny. W tych ostatnich ustala się więc wysokość należności, lecz deklaracja nie tworzy powinności zapłaty. Mimo różnic wszystkie te deklaracje łączy jedna wspólna zasada, odróżniająca je od deklaracji będących aktami stosowania prawa. Otóż nie tworzą one zobowiązań, lecz są tylko informacjami i zarazem dowodami w postępowaniu podatkowym, kończącym się wydaniem

decyzji wymiarowej. Nie ma do nich zastosowania art. 3a § 1 EgzAdmU, na podstawie którego deklaracje samowymiarowe są podstawą egzekucji. Warunkiem stosowania egzekucji jest bowiem to, aby w deklaracji lub zeznaniu zostało zamieszczone pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Takie pouczenie nie znajduje zastosowania w deklaracjach tutaj omawianych.

W tej metodzie wymiaru zobowiązań podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu odsetek za zwłokę za opóźnione lub nieprawidłowe oświadczenie w deklaracji, dlatego zastosowanie się (bądź niezastosowanie się) do interpretacji czy objaśnień podatkowych wydawanych na podstawie art. 14a OrdPU jest dla podatnika bez znaczenia. Mogą one mieć jednak dla podatnika znaczenie informacyjne przed podjęciem określonych działań związanych z opodatkowaniem danym podatkiem (np. wybudowanie lub zakupienie danego rodzaju nieruchomości). Może je wykorzystywać w postępowaniu wyznaczającym wysokość zobowiązania, w postępowaniu odwoławczym oraz przed sądem.

Także indywidualne interpretacje o zakresie stosowania prawa podatkowego nie mają przy obligatoryjnym wydawaniu decyzji takiego zastosowania, jakie zachodzi w samowymiarze. Nie można bowiem występować o wydanie podatkowej interpretacji indywidualnej po wszczęciu postępowania podatkowego, a ta metoda wymiaru polega właśnie na stosowaniu przepisów o postępowaniu podatkowym. Wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych byłoby tu bezprzedmiotowe, gdyż podatnik otrzymuje odpowiedź co do swoich obowiązków podatkowych w decyzji.

System aktualizacji zobowiązań podatkowych, choć wymaga wypełnienia przez podatnika obowiązków związanych z dostarczaniem aktualnych informacji, działa na korzyść podatnika i wzmacnia jego bezpieczeństwo prawne. To ostatecznie decyzja wymiarowa kształtuje zobowiązanie podatnika, który nie ponosi odpowiedzialności odsetkowej za okres między wymiarem zobowiązania a 14. dniem od doręczenia decyzji wymiarowej.

6. Samowymiar i korekty samowymiaru

6.1. Samowymiar – alternatywa dla wydania decyzji wymiarowej

Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem podatnika. Deklaracje podatkowe przeszły pewną ewolucję, która doprowadziła do dzisiejszego stanu prawnego w tym zakresie.

Pojęcia samoobliczenia i samowymiaru nie są rozumiane jednolicie. Według jednego stanowiska prezen-

towanego w doktrynie prawa podatkowego pojęcie samowymiaru dla określania techniki obliczania podatku przez podatnika uznaje się za nietrafne. Podstawową cechą samoobliczenia podatkowego ma być to, że polega ono na ustaleniu wielkości podatku bez przeprowadzania wymiaru podatkowego. Wymiar podatkowy to drugi etap postępowania podatkowego, który – po postępowaniu wstępnym – prowadzi do ustalenia roszczenia podatkowego Skarbu Państwa w stosunku do podatnika. Ten pogląd wywołuje zastrzeżenia, ponieważ wymiaru podatkowego nie można utożsamiać z postępowaniem podatkowym. Oprócz wydawania decyzji istnieje wiele innych sposobów wymiaru. Obowiązek wymiaru może być np. przypisany podatnikowi (złożenie deklaracji samowymiarowej albo obliczenie i zapłata podatku bez obowiązku złożenia deklaracji – dalej szerzej opisano tę kwestię), płatnikowi (wymiar płatniczy) albo organowi podatkowemu (w ramach postępowania podatkowego i wydawania decyzji). Ponadto wymiar w takim ujęciu to w istocie postępowanie podatkowe w znaczeniu normatywnym, a więc kategoria prawna, która ma swoją własną nazwę w języku prawnym.

Według odmiennego stanowiska wymiar należy utożsamiać z samoobliczeniem. Są to czynności polegające na obliczeniu wysokości zobowiązania podatkowego lub wysokości poszczególnych jego elementów (np. podstawy opodatkowania, wyłączeń, zwolnień i ulg). Jednak tak rozumiane samoobliczenie to tylko element wymiaru – czynność rachunkowa.

Tych poglądów nie należy jednak bagatelizować. Były one właściwe dla stanu prawnego i modelu wymiaru, który obowiązywał w czasie ich powstania. Jednak uległ zmianie i współczesne pojęcia należy do tych zmian dostosować. Trzeba przyjąć, że na różne rodzaje wymiaru, w tym także samowymiar, składają się zasadniczo trzy elementy:

- 1) ujawnienie treści stosunku prawnopodatkowego, którego najistotniejszym elementem jest subsumcja,
- 2) czynności obliczenia, w których wyniki subsumcji służą do przeprowadzenia operacji rachunkowych, polegających na obliczeniu wysokości zobowiązania,
- 3) nadanie mocy prawnej regule zachowania się (jeżeli jest to wymiar decyzyjny) lub regule zachowania deklarowanego (jeżeli jest to wymiar przez deklarację) przez wprowadzenie wyniku dwóch poprzednich operacji do aktu wymiaru o określonej formie prawnej. Moc prawna wymiaru wynika stąd, że decyzje i deklaracje mają na mocy prawa walor powinności.

Dokonany już wymiar zobowiązania jest miarą obowiązku podatkowego i źródłem powinności zapłaty skonkretyzowanej kwoty należności podatkowej. Obliczenie należy uznać za element wymiaru.

Z jakich jeszcze powodów deklaracjom, którym przypisuje się tradycyjnie cechy samoobliczenia, należy współcześnie nadać nazwę samowymiaru? Pojęcie samoobliczenia to nazwa związana ze składaniem deklaracji podatkowych przez jednostki gospodarki uspołecznionej przed 1989 r. Przez samoobliczenie podatnik ustalał, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi zapłacenia podatku oraz dokonywał zapłaty. Ustalenie wielkości należnego podatku dokonane przez podatnika miało charakter warunkowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Utrzymanie w mocy ustaleń tego rozstrzygnięcia zależało od wyniku kontroli prawidłowości samoobliczenia. Obowiązki organów administracji polegały zaś na tzw. kontroli samoobliczenia. Mimo że kontroli samoobliczenia przypisywano cechy procesowe, to wiele jej uprawnień wykazywało cechy podobne do nadzoru. Wynikało to stąd, że dekret o postępowaniu podatkowym miał ograniczone zastosowanie do jednostek gospodarki uspołecznionej. Jak podkreślano w literaturze, wymiar podatku od państwowych jednostek organizacyjnych był w swej istocie bardziej operacją księgową niż trybem postępowania zakończonym decyzją. W praktyce najistotniejszą rolę odgrywał nie wymiar kontrolny organu administracji, lecz wydawanie za rządzeń i poleceń mających na celu usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości w toku przeprowadzanej kontroli.

W tym samym czasie, przed 1989 r., w gospodarce nieuspołecznionej obowiązywała zasada, że organ podatkowy wydawał decyzję wymiarową obligatoryjnie każdemu podatnikowi po zakończeniu roku podatkowego. Gdy w końcu lat 80. nastąpiło gwałtowne zwiększenie się tej grupy podatników, organy podatkowe nie były w stanie obsłużyć tak dużej ich liczby i wydać każdemu decyzji. Dlatego również w gospodarce nieuspołecznionej obowiązek wymiaru przerwano na podatnika. Na mocy OrdPU97 deklaracja samowymiarowa stała się instrumentem tworzenia powinności skonkretyzowanej zapłaty oraz podstawą wykonywania zobowiązań (art. 21 § 2 OrdPU). Organy podatkowe zostały zwolnione z obowiązku wydawania decyzji każdemu podatnikowi po zakończeniu roku podatkowego. Co jednak najistotniejsze, nadzór kontrolny nad samoobliczeniem został zastąpiony normalnym postępowaniem podatkowym, które wszczyła się, gdy deklaracja jest wadliwa. To właśnie zwolnienie od obowiązku wydawania decyzji i poddanie relacji między samowymiarem a decyzją normalnemu postępowaniu podatkowemu miało zasadnicze znaczenie dla zmiany systemu wymiaru i w konsekwencji dla charakteru prawnego deklaracji. Deklaracje mogły pozostać w obrocie i pełnić te funkcje, które pełni normalnie decyzja wymiarowa. Jeżeli jednak są wadliwe, to ich korekta odbywa się nie na zasadzie nadzoru, lecz w trybie postępowania podatkowego.

W dalszej kolejności zatarły się częściowo różnice podkreślane w poprzednim systemie między deklaracjami a zeznaniami podatkowymi. Po pierwsze, zarówno do zeznań, jak i do deklaracji zastosowano formułę, że pozostają one w obrocie prawnym tak długo, jak długo organ podatkowy nie wyda decyzji wymiarowej (art. 21 § 3 OrdPU, art. 45 ust. 6 PDOFizU, art. 99 ust. 12 VATU, art. 21 ust. 5 AkcyzU). Po drugie, art. 3a EgzAdmU przewiduje, że w zakresie zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w art. 21 § 1 pkt 1 OrdPU stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli wynika ona z deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika lub płatnika. W ten sposób deklaracje i zeznania zostały dla potrzeb egzekucji wyodrębnione spośród wszystkich innych rodzajów deklaracji (te inne deklaracje to informacje i wykazy) i zrównane pod względem podstawowego elementu ich mocy prawnej, czyli obowiązku wykonywania wynikających z nich powinności zapłaty. Zostało to usankcjonowane treścią art. 21 § 2 OrdPU, który stanowi, że należność wynikająca z deklaracji samowymiarowych to podatek do zapłaty.

W postępowaniu podatkowym deklaracja samowymiarowa może być:

- 1) aktem wymiaru wstępnego przed wydaniem decyzji,
- 2) dowodem w postępowaniu, a także
- 3) aktem, który kończy postępowanie wymiarowe.

W pierwszym przypadku deklaracja jest wstępnym rozstrzygnięciem sprawy podatkowej. *Tadeusz Kiełkowski*, autor publikacji pt. „Sprawa administracyjna”, uznaje, że taka sprawa „powstaje z chwilą ziszczenia się przesłanek faktycznych, zawartych w hipotezie normy wyższego stopnia (...). zawiązuje się (...) stosunek administracyjnoprawny”. Z kolei *Jan Zimmermann* definiuje sprawę administracyjną, przyjmując, że: „powstaje ona wtedy, gdy prawo materialne żąda swojej konkretyzacji ze względu na stan faktyczny”. Od tego momentu sprawa podatkowa istnieje i „czeka” na wszczęcie postępowania (np. przez cały okres przedawnienia podatkowego). Wszczęcie postępowania i prowadzenie go jest możliwe w każdej chwili po powstaniu obowiązku podatkowego. Zatem to nie wszczęcie postępowania tworzy sprawę podatkową.

O tym, że deklaracja jest wstępnym rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, świadczy art. 21 § 2 w związku z art. 21 § 3 OrdPU. Powodem wszczęcia postępowania w trybie art. 21 § 3 OrdPU jest przecież m.in. wadliwość rozstrzygnięcia merytorycznego, które dotyczy sprawy z deklaracji samowymiarowej z art. 21 § 2 OrdPU. Istnieje więc „sprawa” i z powodu złego jej rozwiązania w deklaracji wszczynają się postępowanie podatkowe. Takie ujęcie dobrze się wpisuje w słuszny pogląd *R. Mastalskiego*, że deklaracja zastępuje wstęp-

ne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej². W prawie podatkowym to właśnie sprawa podatkowa spaja postępowanie przedjurysdykcyjne i jurysdykcyjne w jedną całość.

Deklaracje samowymiarowe, niezależnie od swojego charakteru wymiarowego, są zawsze dowodami w postępowaniu. Są pierwszym punktem odniesienia i przesłanką do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania podatkowego. Jednoznacznie o deklaracjach – jako o dowodach w postępowaniu – stanowi art. 181 OrdPU, zgodnie z którym dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe i deklaracje złożone przez stronę.

Deklaracja samowymiarowa może być też aktem kończącym postępowanie. Jeśli bowiem po złożeniu deklaracji, o której mowa w art. 21 § 2 OrdPU, organ podatkowy nie wyda decyzji w trybie art. 21 § 3 OrdPU w okresie przedawnienia, to postępowanie podatkowe w rozumieniu działu IV OrdPU nie będzie nigdy prowadzone. Deklaracja podatkowa i wynikająca z niej reguła zachowania deklarowanego pozostanie ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy podatkowej.

Ewolucja podstaw prawnych i charakteru prawnego instytucji powstawania i wymiaru zobowiązań pokazuje, że zmiany w przepisach dotyczyły instytucji wymiarowych. Nowe funkcje i rangę prawną uzyskał nowy typ deklaracji – samowymiar – który zastąpił obligatoryjne wydawanie decyzji, i teraz, ze względu na zakres stosowania, jest podstawową formą wymiaru.

6.2. Samowymiar – akt stosowania prawa przez podatnika

Przepis art. 21 § 2 OrdPU przewiduje, że deklaracja tego typu zawiera podatek do zapłaty. Oznacza to powinność, która jest składnikiem normy indywidualnej. Obowiązek sporządzenia deklaracji spoczywa na podatniku, o czym także wyraźnie stanowi art. 21 § 2 OrdPU, dlatego nie ma wątpliwości, że twórcą normy indywidualnej w takiej deklaracji jest podatnik. Działanie podatnika polega na utworzeniu indywidualnej, czyli jednostkowej i konkretnej reguły zachowania deklarowanego na podstawie stanu faktycznego i przepisów generalnych (ogólnych i abstrakcyjnych). Takie działanie jest stosowaniem prawa, zatem w konsekwencji deklaracja z art. 21 § 2 OrdPU jest aktem stosowania prawa.

Deklaracja samowymiarowa to oświadczenie o następującej treści: „Zgodnie z przepisami P wnioskuję o uznanie, że wysokość zobowiązania w podatku PD wynosi WZ i zobowiązuję się do jego zapłaty Z oraz do poddania się egzekucji E w granicach wyznaczonych

² *R. Mastalski, J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2000.

w deklaracji D”. Taka deklaracja ma charakter wymiaru wstępnego. Jeśli jednak nie zostanie zmieniona decyzją podatkową w okresie przedawnienia, to staje się wymiarem ostatecznym.

Przez samowymiar zobowiązań podatkowych należy więc rozumieć proces ustalania przez podatnika, w sposób wiążący, konsekwencji prawnych sytuacji faktycznej lub prawnej, z którą prawo wiąże dla niego obowiązek podatkowy. Rezultatem tego procesu jest decyzja stosowania prawa (decyzja w znaczeniu prakseologicznym, czyli rozstrzygnięcie sprawy) polegająca na ustanowieniu normy jednostkowej i konkretnej. Podobnie jak w decyzjach takie normy mają uzasadnienie. Deklaracje i zeznania składane są na specjalnych drukach, do których wpisuje się m.in. dowody na okoliczność przesłanek ustalenia wymiaru zobowiązania podatkowego.

Obowiązki podatnika związane ze składaniem deklaracji są szersze niż w pozostałych typach deklaracji, ponieważ polegają na dokonaniu subsumcji i obliczeniu nie tylko podstawy opodatkowania, lecz także samego podatku. Podatnik ma więc obowiązek stworzenia reguły zachowania deklarowanego (deklaracje samowymiarowe). W samowymiarze obowiązki podatnika polegają bowiem na:

- 1) odtworzeniu podatkowego stanu faktycznego,
- 2) obliczeniu podatku (skonkretyzowanie należności podatkowej) i
- 3) ujawnieniu przez podatnika należnej wysokości podatku.

Odtworzenie zobowiązania podatkowego obejmuje czynności ustalania stanu faktycznego i dokonania subsumcji przez podatnika. Obliczenie podatku to wyznaczenie jego wysokości. Ujawnienie zobowiązania oznacza złożenie deklaracji podatkowej we właściwym terminie i właściwym urzędzie skarbowym.

Jak widać, przedłożenie deklaracji samowymiarowej stanowi akt stosowania prawa. Postępowanie w sprawie ustalenia treści deklaracji jest bowiem takim samym postępowaniem jak ustalanie treści decyzji, choć podatnik z natury rzeczy nie musi przeprowadzać postępowania dowodowego. Deklaracja samowymiarowa ma też wszystkie cechy indywidualnego aktu finansowego – z wyjątkiem „zewnętrzności” w stosunku do adresata. W konsekwencji deklaracje samowymiarowe są aktami stosowania prawa i odpowiednikami decyzji w poszczególnych instytucjach prawa podatkowego. Stanowią one miernik obowiązku podatkowego, zawierają powinność zapłaty i są podstawą egzekucji zobowiązań. Wyznaczają organom podatkowym granice wymagalności zobowiązania, tak samo jak decyzja podatkowa.

Niektórzy autorzy publikacji z zakresu prawa podatkowego mylnie uznają składanie deklaracji za przestrzeganie prawa. Jednak termin „przestrzeganie prawa” nie odpowiada na pytanie, czym jest składanie

deklaracji, tylko – jakie jest składanie (nieskładanie) deklaracji ze względu na stosunek do obowiązków wynikających z przepisów. Jest to ocena, czy podatnik postąpił zgodnie z przepisami, czy też prawa nie przestrzegał.

Podatnik może złożyć deklarację albo nie złożyć jej wcale. Kwalifikacja, czy mamy do czynienia z przestrzeganiem prawa, zależy od tego, czy podatnik był zobowiązany do zadeklarowania podatku. Jeżeli obowiązek istniał, a zobowiązany nie złożył deklaracji, to prawa nie przestrzegał. Przestrzegwał, jeśli tej czynności dokonał.

Z kolei, jeśli podatnik złoży deklarację poprawną (jej treść będzie prawidłowo ujawniała stosunek prawny obowiązku podatkowego), to można powiedzieć, że podatnik przestrzegał prawa. Jeśli ta deklaracja nie będzie prawidłowa, to powiemy, że podatnik nie przestrzegał prawa. Dokonamy w ten sposób oceny, a nie ustalenia, czym jest deklaracja podatkowa i działanie polegające na wypełnieniu jej treścią i przedłożeniu organowi podatkowemu. Kwalifikacja przestrzegania prawa nie może być zatem alternatywą dla stosowania prawa, a tym samym argumentem w sporze o istotę i charakter prawny deklaracji.

O tym, czym jest deklaracja podatkowa, przesądza jej treść i skutki. Najważniejszym elementem deklaracji, o której stanowi art. 21 § 2 OrdPU, jest zawarta w niej norma indywidualna, czyli jednostkowa ze względu na wydający ją podmiot (ponieważ deklaracja jest deklaracją jednostkowego podatnika) i konkretna (gdyż jest to reguła dotycząca jednorazowej zapłaty ściśle określonej kwoty podatku). Z uwagi na jej autorski charakter nazywa się ją **regułą zachowania deklarowanego**. Jest ona także podstawą egzekucji, przez co wyznacza zakres odpowiedzialności podatnika. Ponadto zawiera informacje różnego rodzaju. Te, które są treścią normy indywidualnej (adresat, kwota należności), takie, które stanowią uzasadnienie tej normy, oraz informacje techniczne, jak: data, podpis itp.

Na podstawie art. 3a EgzAdmU deklaracja samowymiarowa może być podstawą egzekucji. Zgodnie z art. 3a EgzAdmU w zakresie zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w art. 21 § 1 pkt 1 OrdPU stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli wynikają one odpowiednio z deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika lub płatnika. Należy podkreślić, że ten przepis stanowi, że z deklaracji wynika zobowiązanie, a nie informacja.

Zbadanie uprawnień i obowiązków w całym systemie prawa podatkowego wszędzie tam, gdzie mamy do czynienia z wymiarem i jego następstwami, prowadzi do wniosku, że nie ma takiej instytucji, w której deklaracja nie byłaby wykorzystywana alternatywnie, obok decyzji – jako akt stosowania prawa. Najpierw przez realizację wymiaru, następnie wykonywania, egzekucji, przenoszenia zobowiązania na osobę trzecią,

w czynnościach sprawdzających itp. Te zagadnienia zostaną omówione szczegółowo w dalszej części opracowania.

W świetle art. 21 § 3 OrdPU organ podatkowy wydaje decyzję, jeżeli podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku:

- 1) nie zapłacił w całości lub w części podatku,
- 2) nie złożył deklaracji albo
- 3) wykazał w deklaracji inną kwotę niż rzeczywista wysokość zobowiązania podatkowego, lub
- 4) nie wykazał w ogóle powstałego zobowiązania.

Jeśli podatnik dopełnił prawidłowo swoich obowiązków, deklaracja może być ostatecznym aktem wymiaru pozostającym w obrocie prawnym i podlegającym przedawnieniu w trybie art. 70 OrdPU. Zasada wyrażona w tym przepisie to konsekwencja odstąpienia w 1989 r. od wydawania decyzji każdemu podatnikowi po zakończeniu każdego roku (okresu) podatkowego. W przypadku samoobliczenia sprzed 1989 r. zmiana deklaracji była możliwa także na podstawie poleceń i zarządzeń poprzedzających wydanie decyzji.

Kompetencje w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych mają charakter zamienny. W zależności od rodzaju podatku i fazy postępowania podmiotami wykonującymi czynności stosowania tego samego prawa materialnego są albo podatnik, albo organ podatkowy. Uzasadnia to twierdzenie, że wymiar zobowiązania następuje na mocy decyzji podatkowej albo z mocy deklaracji (zeznania). Samowymiar to akt stosowania prawa, równoprawny z decyzją jako podstawa stosowania prawa, lecz nierównorzędny z decyzją w procesie wymiaru. Decyzja może bowiem zmienić samowymiar.

Deklaracja samowymiarowa ma więc charakter normatywny i zawiera zarówno powinności podatnika wobec Skarbu Państwa (zobowiązania podatkowe), jak i powinności Skarbu Państwa wobec podatnika (zwrot, odliczenie, nadpłata), o czym mowa dalej.

6.3. Autokorekta – prawo korekty deklaracji przez podatnika

Złożenie deklaracji podatkowej stanowi tzw. wymiar pierwotny zobowiązania podatkowego. Deklaracja samowymiarowa może być jednak niejednokrotnie zmieniana na podstawie różnych przepisów. Ta zmiana nie musi jednak następować przez wydanie decyzji w ramach postępowania jurysdykcyjnego, czyli postępowania, o którym stanowi dział IV OrdPU pod nazwą „Postępowanie podatkowe”. Deklaracje mogą być bowiem zmieniane przez samego podatnika – czy to całkowicie w ramach jego własnej inicjatywy, czy też w ramach czynności sprawdzających, po przeprowadzeniu kontroli, a nawet po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Deklaracja podatkowa przeła-

muje tradycyjne bariery postępowania podatkowego, gdyż czynności proceduralne związane ze zmianą ustaleń materialno-prawnych mogą być dokonywane przed wszczęciem postępowania podatkowego. Daje to powód do uznawania, że podatkowe postępowanie wymiarowe nie zamyka się w ramach czynności, które rozpoczyna wszczęcie postępowania, a kończy wydanie decyzji, jak to jest w przypadku ogólnego postępowania administracyjnego. Przedmiotem weryfikacji w postępowaniu jurysdykcyjnym jest akt złożony przed wszczęciem postępowania wymiarowego, który zawiera rozstrzygnięcie tradycyjnie przypisywane decyzjom administracyjnym. Tradycyjne granice postępowania podatkowego przesunęły się w ten sposób przed wszczęcie procedury jurysdykcyjnej. Deklaracja ma swoją rolę proceduralną zarówno przed wszczęciem postępowania, jak i po jego dokonaniu, dlatego pojęcie postępowania podatkowego należy poszerzyć na postępowanie przedjurysdykcyjne. Z drugiej strony deklaracja ma swoją moc prawną nawet po terminie przedawnienia zobowiązań, gdyż i po tym terminie może pozostać w obrocie prawnym.

Korekta deklaracji samowymiarowej to rozwiązanie zupełnie inne niż aktualizacja deklaracji w ramach obligatoryjnego wydawania decyzji. Zmiana deklaracji to nie tylko nowa informacja, lecz także zmiana stanu prawnego w indywidualnej sprawie podatkowej. Dlatego te przepisy są dużo bardziej rozbudowane niż w procedurze aktualizacji i wiążą się z nimi zupełnie inne konsekwencje prawne.

Zasada wynikająca z normującego te problemy art. 81 § 1 OrdPU jest taka, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji. Uprawnienie do skorygowania deklaracji:

- 1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą,
- 2) przysługuje nadal po zakończeniu:
 - a) kontroli podatkowej,
 - b) postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 OrdPU).

Korekta deklaracji podatkowej jest swoistym przywilejem przynoszącym określone korzyści. Dlatego, jeśli zostanie wszczęte postępowanie podatkowe albo kontrola podatkowa, uprawnienie to ulega zawieszeniu. Korekta złożona mimo trwania kontroli lub postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz protokół kontroli będący jej efektem zawierają m.in. pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji (art. 282b § 1 i 4 pkt 5 i art. 290 § 1 i 2 pkt 7 OrdPU).

[Przejdź do księgarni →](#)