



2008

Spis treści:

STUDIA

Agnieszka Bielska-Brodziak

Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych

Adam Biegalski

Arystotelejskie dzieło – twórcza inspiracja dla podatkowych analiz wolnego rynku

ARTYKUŁY

Bogumił Brzeziński

Prawo podatkowe a prawo cywilne

Marek Kalinowski

Przedmiot podatku a obowiązek i zobowiązanie podatkowe

Wojciech Matuszewski

Koszty zapłaty podatku

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2008

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

dr hab. Adam Nita

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

SPIS TREŚCI

STUDIA

1. AGNIESZKA BIELSKA-BRODZIAK

WYKŁADNIA JĘZYKOWA WEDŁUG ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH 4

2. ADAM BIEGALSKI

ARYSTOTELEJSKIE DZIEŁO – TWÓRCZA INSPIRACJA DLA PODATKOWYCH ANALIZ WOLNEGO RYNKU 73

ARTYKUŁY

3. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE 115

4. MAREK KALINOWSKI

PRZEDMIOT PODATKU A OBOWIĄZEK I ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE 141

5. WOJCIECH MATUSZEWSKI

KOSZTY ZAPŁATY PODATKU 151

PRZEDMIOT PODATKU A OBOWIĄZEK I ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

MAREK KALINOWSKI

W literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa podatkowego przedmiot podatku definiowany jest w sposób zróżnicowany. Analiza spotykanych wypowiedzi dotyczących przedmiotu podatku prowadzi do wniosku, iż można podzielić je na dwie wyraźne grupy. Do pierwszej z nich należy zaliczyć te, w których przedmiot podatku traktowany jest w sposób „urzeczowiony”. Tytułem przykładu, dla E. Strasburgera przedmiotem podatku jest „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku”, czy też „każda rzecz, do której przytwierdzony jest podatek”³⁵⁷. Podobnie przedmiot podatku definiuje Z. Fedorowicz, który stwierdza, że są to „rzeczy fizyczne lub zdarzenia (akty i czynności prawne), z którymi wiąże się powstanie obowiązku podatkowego”³⁵⁸.

Druga grupa obejmuje te wypowiedzi, w których przedmiot podatku traktowany jest jako zjawisko, czy też zdarzenie. Według K. Ostrowskiego, „przedmiotem opodatkowania jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego”³⁵⁹. Z kolei N. Gajl stwierdza, że „przedmiotem podatku jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której norma prawna łączy powstanie obowiązku podatkowego u określonych podmiotów”³⁶⁰. Dla B. Brzezińskiego „najkrótsza definicja przedmiotu podatku sprowadza się do stwierdzenia, że „przedmiotem podatku jest to, od czego płacony jest podatek”. Autor ten wyjaśnia ponadto, że jest to sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem przepisy prawa wiążą obowiązek zapłaty podatku³⁶¹. C. Kosikowski definiuje z kolei przedmiot

³⁵⁷ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924, s. 191.

³⁵⁸ Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396.

³⁵⁹ K. Ostrowski, *prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 146.

³⁶⁰ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 206-207.

³⁶¹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 52-53.

podatku jako „stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa łączy powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego (tzw. podatkowy stan faktyczny)”³⁶². W końcu, według A. Kosteckiego, który jest autorem najszerszej wypowiedzi dotyczącej analizowanego zagadnienia, przedmiot opodatkowania to część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowo-prawnej, która określa zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto z reguły również i przedmiot tego zachowania się, w postaci dobra materialnego lub niematerialnego³⁶³. Dalej stwierdza on, że skutkiem zaistnienia tego stanu faktycznego w części odpowiadającej przedmiotowi opodatkowania jest zawiązanie stosunku prawno-podatkowego, który określić można jako stosunek pierwszego stopnia, a zarazem jako powstanie obowiązku podatkowego³⁶⁴.

Wspólną cechą tych wypowiedzi jest to, iż traktują one przedmiot podatku jako pewne zdarzenie, którego zajście wywołuje określone skutki w sferze prawa podatkowego. Przy tym, skutkiem tym ma być albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też powstanie obowiązku zapłaty podatku, czy też obowiązku świadczenia podatkowego.

Konfrontacja tych wypowiedzi z rzeczywistością prawną prowadzi do wniosku, że nie opisują one w sposób dostatecznie precyzyjny zastanego stanu prawnego. Nie opisują bowiem w sposób dostatecznie precyzyjny funkcji, jaką pełni przedmiot podatku.

Pierwszy z poglądów na charakter przedmiotu podatku zakłada, że jest on tym elementem normy podatkowoprawnej, którego zaistnienie u podatnika powoduje powstanie stosunku podatkowoprawnego noszącego miano obowiązku podatkowego. Natomiast treścią tego stosunku jest powinność zapłaty podatku. Przy tym jest to powinność nieskonkretyzowana. Na tym etapie kształtowania się stosunków podatkowoprawnych treść wskazanego obowiązku nie jest jeszcze ustalona. Dopiero podjęcie działań przez kompetentne organy lub upoważnione przez nie osoby miałyby prowadzić do przekształcenia się wskazanego wyżej stosunku prawnego obowiązku podatkowego, w stosunek prawny drugiego stopnia, w ramach którego powstawałoby zobowiązanie podatkowe. Jednakże

³⁶² C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, Warszawa 2006, s. 86.

³⁶³ A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, pod red. M. Weralskiego, s. 190.

³⁶⁴ Ibid., s. 191.

możliwość konkretyzacji obowiązku podatkowego powstaje dopiero wtedy, gdy zaistnieje stan faktyczny w części objętej podstawą opodatkowania³⁶⁵.

Takie ujęcie sekwencji kształtowania się stosunków podatkowopravných powoduje, że przedmiot podatku zostaje zepchnięty na drugi plan. Zaistnieniem u podatnika przedmiotu podatku jest jedynie wstępnym warunkiem powstania w przyszłości zobowiązania podatkowego, gdyż daje organom podatkowym prawo do podjęcia działań, skutkiem których będzie powstanie zobowiązania do zapłaty podatku. W tym ujęciu, przedmiot podatku to zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, którego zaistnienie powoduje aktualizację kompetencji organu do wydania stosownej decyzji podatkowej. Zatem przedmiot podatku byłby jedynie zdarzeniem uregulowanym w hipotezie normy kompetencyjnej, którego zajście u podatnika prowadziłoby do powstania po stronie organu podatkowego kompetencji do aktualizacji obowiązku zapłaty podatku poprzez ustanowienie w decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe stosownej normy indywidualnej.

Jeśli przyjmie się, że funkcją przedmiotu podatku jako elementu normy podatkowopravných jest aktualizacja - i to w sposób pośredni, poprzez to że jest przyczyną sprawczą powstania obowiązku podatkowego - kompetencji do zaktualizowania przez organ podatkowy obowiązku zapłaty podatku poprzez ustanowienie stosownej normy indywidualnej, spowoduje to natknięcie się na problem wytlumaczenia, w czym przejawia się korzystanie z tej kompetencji w podatkach, w których obowiązek zapłaty podatku powstaje z mocy samego prawa. W takiej bowiem sytuacji wydanie decyzji podatkowej nie zawsze jest obligatoryjne, gdyż decyzja taka nie jest wydawana wyłącznie, gdy podatnik nie wykona zobowiązania podatkowego, zaś ani jej wydanie przez organ podatkowy, ani też jej doręczenie podatnikowi nie rodzi skutku w postaci powstania obowiązku zapłaty podatku. Dla nadania spójności temu sposobowi postrzegania przedmiotu podatku konieczne byłoby przyjęcie, iż mamy tu do czynienia z aktem administracyjnym *implicite*.

Podobnego rodzaju problem powstanie również w tych wypadkach, w których podatek pobierany jest za pośrednictwem płatnika podatku. W podejmowanych przez niego działaniach nie można bowiem dopatrzeć się aktów administracyjnych *explicite*.

³⁶⁵ A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku, op. cit., s. 191.

Z tych przyczyn, uzasadnione wydaje się zmodyfikowanie analizowanego wyżej poglądu.

Także pogląd, w myśl którego zajście u podatnika zdarzenia stypizowanego w normie podatkowej jako przedmiot podatku powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku czy też obowiązku świadczenia podatkowego, powinien zostać poddany krytycznej analizie. Należy bowiem wskazać, że *de lege lata* zobowiązanie podatkowe powstaje albo wskutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo też wskutek doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania³⁶⁶. W pierwszym wypadku przyczyną sprawczą powstania zobowiązania do zapłaty podatku jest samo zajście zdarzenia stypizowanego w normie podatkowej pod postacią przedmiotu podatku. Jednakże w drugim ze wskazanych wypadków przyczyną sprawczą powstania zobowiązania do zapłaty podatku nie jest zajście zdarzenia określonego w hipotezie normy podatkowej, lecz doręczenie podatnikowi wydanej przez organ podatkowy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Dlatego też pogląd, iż przedmiot podatku to zdarzenie, którego zajście u podatnika powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku, nie jest adekwatny w tych wszystkich wypadkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje wskutek doręczenia podatnikowi stosownej decyzji podatkowej.

W tym stanie rzeczy, dla pogodzenia obu wskazanych poglądów zasadne byłoby zdefiniowanie przedmiotu podatku w postaci alternatywy rozłącznej i przyjęcie, że przedmiot podatku to zdarzenie unormowanym w hipotezie normy podatkowej, z zaistnieniem którego norma ta łączy powstanie u określonych podmiotów bądź to obowiązku podatkowego, bądź to zobowiązania podatkowego.

Wydaje się jednak, że możliwe jest również takie określenie przedmiotu podatku, które byłoby adekwatne zarówno dla sytuacji, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa, jak też dla sytuacji, w których powstaje ono z mocy decyzji organu podatkowego. W tym celu konieczne jest jednak sięgnięcie do ustaleń teorii prawa dotyczących normy prawnej i poddanie przedmiotu podatku analizie w oparciu o te ustalenia.

³⁶⁶ Por. art. 21 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm).

W nauce prawa podatkowego, przedmiot podatku uznawany jest za tę część stanu faktycznego, która jest objęta hipotezą normy podatkowoprawnej³⁶⁷. Zgodnie zaś z ustaleniami teorii prawa, wypowiedź, która ma być uważana za normę prawną powinna zawierać określenie: 1) podmiotu, któremu wyznacza się obowiązek danego postępowania (adresata normy), 2) okoliczności, w których postępowanie ma być realizowane, oraz 3) określenie wyznaczonego postępowania (działania albo zaniechania)³⁶⁸. W tej sytuacji przedmiot podatku opisywałyby okoliczności, których zaistnienie u podmiotu podatku pociągałoby za sobą obowiązek podjęcia określonego postępowania przez adresata normy.

Na porządek prawny składa się zawsze szereg powiązanych ze sobą treściowo i kompetencyjnie norm prawnych³⁶⁹. Nierzadkie są przypadki, w których normy tego systemu tworzą swoiste ciągi tego rodzaju, iż zajście zdarzenia nakazanego lub zakazanego przez jedną normę stanowi zdarzenie powodujące aktualizację powinnego działania nakazanego przez inną normę. Nie chodzi tutaj przy tym tylko o powiązania, jakie tworzą normy sankcjonowane i normy sankcjonujące³⁷⁰.

Na system prawny składają się przede wszystkim normy, które zostały wyraźnie ustanowione. Obok nich, system ten obejmuje również wyprowadzone według określonych reguł inferencyjnych, ich konsekwencje, które także są normami przynależnymi do tego systemu³⁷¹. W praktyce oznacza to, że norma ogólna wyraźnie sformułowana może kreować obowiązek prawny o charakterze generalnym, którego wykonanie jest uzależnione od realizacji innego obowiązku prawnego, albo całego ciągu takich obowiązków normatywnych, których spełnienie jest instrumentalnie konieczne dla spełnienia tego obowiązku. Te obowiązki mogą albo zostać wyraźnie wysłowione przez ustanowioną normę, albo też mogą być z niej wyprowadzane według przyjętych reguł inferencyjnych, jako konsekwencje normatywne.

³⁶⁷ Por. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op. cit., s. 189.

³⁶⁸ Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa-Poznań 1972, s. 23.

³⁶⁹ Por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 191 i n.

³⁷⁰ Zresztą, jak stwierdza Z. Ziemiński, podział na normy sankcjonujące i sankcjonowane jest relatywny m. in. ze względu na tego rodzaju powiązania pomiędzy nimi, że norma sankcjonująca może być normą sankcjonowaną dla powiązanej z nią normy sankcjonującej drugiego stopnia; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, op. cit., s. 159.

³⁷¹ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, op. cit., s. 214.

Przechodząc od tych ogólnych rozważań na grunt prawa podatkowego, należy stwierdzić, iż treścią norm przynależnych do tej gałęzi prawa jest najczęściej ustanowienie obowiązku prawnego ciężącego na podatnikach, którym jest obowiązek zapłaty podatku. W ramach tego zhierarchizowanego, uporządkowanego i połączonego systemu norm i wynikających z niego obowiązków prawnych, można zidentyfikować na poszczególnych jego szczeblach kilka typów „obowiązków podatkowych”.

Pierwszy, najwyższy szczebel w strukturze pionowej systemu prawa zajmuje konstytucja. Analiza obowiązujących konstytucji oraz aktów konstytucyjnych prowadzi do wniosku, że wśród ich postanowień występują także regulacje poświęcone problematyce podatkowej³⁷². Unormowania te z zasady wysławiają przede wszystkim normę, w myśl której każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów podatkowych. Jest ona określana jako zasada powszechności opodatkowania³⁷³. Także polska Konstytucja z 1997 r. nie odbiega od tych standardów. Norma tego rodzaju została wysłowiona w art. 84 tego aktu. Przepis ten stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wynikający z niego obowiązek można określić jako „powszechny obowiązek podatkowy”.

Możliwość realizacji wspomnianego wyżej „powszechnego obowiązku podatkowego”, Konstytucja uzależnia od realizacji innej normy o charakterze konstytucyjnym, która została także wysłowiona w art. 84. Przepis ten normuje zasadę wyłączności ustawy w nakładaniu wszelkich ciężarów publicznych, w tym także podatków, która to zasada znajduje potwierdzenie i uszczegółowienie w art. 217 Konstytucji.

Przepis art. 217 Konstytucji nie tylko ustanawia zasadę wyłączności ustawy w sferze nakładania podatków, lecz również precyzuje treść władztwa parlamentu do nakładania podatków. Wynika z niego, że jedynie parlament dysponuje kompetencją do ustanawiania norm dotyczących podmiotów podatków, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także do normowania wymienionych w nim pewnych zagadnień związanych z poborem podatków.

³⁷² Por. C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, op. cit., s. 64.

³⁷³ Ibidem, s. 67.

Z przytoczonych wyżej przepisów konstytucyjnych wynika, że ogólny i abstrakcyjny obowiązek podatkowy ustanawiany jest na poziomie ustawowym. Korzystając z przysługującej mu kompetencji normodawczej i uchwalając ustawę podatkową nakładającą nowy podatek, ustawodawca ustanawia zatem obowiązek podatkowy, który można byłoby określić mianem „generalnego obowiązku podatkowego”. W ten sposób parlament, wyposażony w kompetencję do stanowienia norm o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, wykorzystując zawartą w Konstytucji normę wyższego rzędu, ustanawia normy podatkowe o charakterze generalnym, a więc obowiązki podatkowe, których przedmiotem jest obrót, dochód, czy też majątek.

Można zatem stwierdzić, że o ile da się wyróżnić wyłącznie jeden obowiązek podatkowy o charakterze powszechnym, tj. wynikający z Konstytucji powszechny obowiązek zapłaty podatku, o tyle można wyróżnić taką liczbę obowiązków o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, jaka liczba podatków funkcjonuje w systemie podatkowym.

Ów wynikający z ustaw podatkowych generalny i abstrakcyjny obowiązek, który jest obowiązkiem pierwotnym, można zawrzeć w następującej formule: „jeśli unormowane przez ustawodawcę w ustawie podatkowej warunki spełnią się, podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku”. Natomiast wysłowiona w tej formule norma może być określona jako norma pierwszego stopnia.

Jeśli określona osoba znajdzie się w sytuacji określonej w normie podatkowoprawnej wprowadzonej z ustawy normującej konkretny podatek, będzie obowiązana do jego zapłaty. Zapłata tego podatku będzie zatem dla podatnika obowiązkiem prawnym wynikającym z normy, którą można określić jako normę drugiego stopnia³⁷⁴.

Jeśli przyjmie się, że porządek prawny jest nie tylko zhierarchizowany, lecz również istnieją w nim złożone więzi o charakterze dynamicznym, obowiązek zapłaty podatku może zostać uznany za konsekwencję obowiązywania sekwencji norm, która odgrywa logicznie rolę warunku. Jeśli weźmie się pod uwagę, że proces opodatkowania przebiega przez szereg różnych faz³⁷⁵, warunkiem zastosowania normy drugiego stopnia „należy zapłacić podatek”³⁷⁶

³⁷⁴ Podział norm na normy pierwszego i drugiego stopnia zaczerpnięto z pracy Z. Ziemińskiego, Problemy podstawowe prawoznawstwa, op. cit., s. 159-160.

³⁷⁵ Por. C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, op. cit., s. 273 i n.

stanowiącej logiczną konsekwencję ogólnie sformułowanej normy pierwszego stopnia zawartej w ustawie podatkowej, jest spełnienie szeregu norm, które albo zostały wprost wyrażone w przepisach prawa, albo też zostały zrekonstruowane z wydanych przepisów, a których wykonanie jest instrumentalnie konieczne do jej spełnienia³⁷⁷.

W konsekwencji, by spełnić normę „należy zapłacić podatek”, należy uprzednio spełnić normę instrumentalnie konieczną do jej wykonania, jaką jest niewątpliwie norma „należy obliczyć kwotę podatku”. Jednak, zanim dojdzie do spełnienia tej ostatniej normy, konieczne jest uprzednie spełnienie całego ciągu innych norm o charakterze instrumentalnym, które nakazują ustalenie, czy zaszło zdarzenie podlegające opodatkowaniu i ustalenie jaka jest wielkość podstawy opodatkowania. Dopiero konsekwencją spełnienia tej sekwencji norm o charakterze instrumentalnym, którą można określić jako sekwencję normatywną pierwotną, jest przejście do tej fazy wykonywania normy „należy zapłacić podatek”, jaką jest zapłata kwoty podatku, tzn. samego do wyliczenia kwoty podatku poprzez zastosowanie do ustalonej uprzednio podstawy opodatkowania odpowiedniej stawki podatkowej i dokonania samego aktu zapłaty podatku.

Z powyższych rozważań wynika, że przejście do fazy wykonania normy „należy zapłacić podatek” jest konsekwencją, czy też następstwem realizacji sekwencji norm, która została określona jako „sekwencja normatywna pierwotna”, na gruncie której jest umiejscowiony przedmiot podatku. Sekwencja ta może zostać wyrażona następująco: „jeśli zdefiniowany abstrakcyjnie w normie podatkowej przedmiot podatku zaistnieje *in concreto*, należy podjąć działania zmierzające do ustalenia podstawy opodatkowania, tj. do ewaluacji przedmiotu podatku”.

W zależności od konkretnego podatku, adresatami wskazanych wyżej norm są różne podmioty. Mogą to być organy podatkowe, sami podatnicy lub też płatnicy podatku³⁷⁸.

W Polsce system podatkowy zasadniczo opiera się na zasadzie samoobliczania podatku przez podatnika. W tym wypadku to on jest adresatem wskazanych wyżej sekwencji norm prawnych. Na nim spoczywa zatem obowiązek ustalenia, czy zaszło zdarzenie

³⁷⁶ Norma ta została nazwana normą drugiego stopnia.

³⁷⁷ Por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, op. cit. 214.

³⁷⁸ C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, op. cit. s. 273 i n.

stypizowane w normie podatkowoprawnej jako przedmiot podatku, a także ustalenie podstawy opodatkowania oraz ustalenie kwoty podatku, i w końcu – jego zapłaty oraz wykonania innych obowiązków instrumentalnie koniecznych dla spełnienia normy nakazującej zapłatę podatku. Natomiast gwarantem prawidłowego wykonania obowiązku zapłaty podatku są przepisy proceduralne, które pozwalają organom podatkowym na wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Jeśli natomiast adresatem tych norm jest organ podatkowy, ze względu na zasadę legalizmu jest on zarówno uprawniony, jak też zobowiązany do ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego. W takim wypadku wykonanie wynikającego z normy pierwotnej obowiązku podatkowego o charakterze generalnym, którego treścią jest zapłata podatku, nie będzie możliwe jeśli organ podatkowy nie wykona całego szeregu obowiązków wynikających z sekwencji norm o charakterze proceduralnym, które doprowadzą do ustanowienia normy indywidualnej zawartej w decyzji podatkowej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, zobowiązującej podatnika do spełnienia określonej kwoty świadczenia.

W końcu, gdy przepisy ustaw podatkowych przewidują pobór podatku za pośrednictwem płatnika, to ten właśnie podmiot jest adresatem szeregu norm prawnych o charakterze instrumentalnym, nakazujących mu obliczenia kwoty podatku i jej zapłaty na rachunek organu podatkowego.

W świetle powyższych rozważań można stwierdzić, że przedmiot podatku stanowi w istocie uregulowany w hipotezie normy podatkowej o charakterze pierwotnym warunek, którego zaistnienie jest konieczne dla podjęcia realizacji całego ciągu uwarunkowanych norm prawnych, w wyniku czego dochodzi do spełnienia przez podatnika obowiązku zapłaty podatku. W tym stanie przedmiot podatku można byłoby określić jako zdarzenie objęte hipotezą normy podatkowoprawnej, którego zajście u podatnika stanowi materializację obowiązku podjęcia wynikającego z szeregu powiązanych ze sobą i uwarunkowanych norm ciągu zróżnicowanych działań zmierzających do ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego i jego zapłaty.

Taki sposób ujęcia przedmiotu podatku nie kładzie zatem akcentu na efekt jakim jest powstanie obowiązku, czy też zobowiązania podatkowego, co pozwala uniknąć problemów, jakie stwarzają przyjmowane dotychczas w literaturze sposoby jego postrzegania. Przede

wszystkim pozwala on na uniknięcie zarzutu, iż w sposób niewłaściwy definiuje ono rolę przedmiotu podatku w kształtowaniu się stosunku podatkowoprawnego.

Każdemu z dotychczasowych ujęć przedmiotu podatku można było postawić zarzut, iż nie uwzględnia dwóch sposobów powstania zobowiązań podatkowych. W wypadku, gdy przedmiot podatku jest definiowany jako zdarzenie, którego zaistnienie powoduje wyłącznie powstanie obowiązku podatkowego, zawsze można stwierdzić, że w niektórych wypadkach powoduje on także powstanie zobowiązania podatkowego. Natomiast pogładowi, że przedmiot podatku to zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego można zarzucić, że w wypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy decyzji, zobowiązanie nie powstaje wskutek tego zdarzenia, lecz dopiero wskutek wydania stosownej decyzji podatkowej.

Tymczasem przedstawione wyżej ujęcie unika tego rodzaju zarzutów i jest aktualne zarówno w wypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, jak też wskutek wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. Inaczej jest bowiem postrzegana rola przedmiotu podatku. Jest on ujmowany jako zdarzenie inicjujące cały ciąg działań czy to podatników, czy też organów podatkowych, czy w końcu płatników podatku, którego efektem jest wykonanie wynikającego z normy podatkowej obowiązku zapłaty podatku, niezależnie od okoliczności, czy przepisy prawa podatkowego przewidują wydawanie decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe, czy też nie przewidują ich wydawania. Abstrahuje ono zatem od wpływu przedmiotu podatku na byt obowiązku i zobowiązania podatkowego.