



Rocznik 2009

Spis treści:

STUDIA

Adam Bartosiewicz

Stosunek podatkowopravny na tle konstrukcji prawnej podatku

Adam Kucharski

Podstawowe problemy działania materialnego prawa podatkowego w czasie

ARTYKUŁY

Tomasz Jezierski

Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Zakres związania państwa-strony metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie bilateralnej. Przyczynek do dyskusji

Dariusz Strzelec

Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne

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

Toruń 2009

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:

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

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

STOSUNEK PODATKOWOPRAWNY NA TLE KONSTRUKCJI PRAWNEJ PODATKU

ADAM BARTOSIEWICZ

SPIS TREŚCI

1. Uwagi ogólne	4
2. Stosunek prawny	5
3. Materialnoprawny stosunek podatkowy	27
4. Podsumowanie	74

1. UWAGI OGÓLNE.

Pojęcie stosunku prawnego jest jedną z podstawowych kategorii teorii prawa, czy też prawoznawstwa w ogóle. W nauce prawa można się nawet spotkać z twierdzeniem, że porządek prawny jest porządkiem stosunków prawnych¹. Wskazuje się także, że większość faktów prawnych² skutkuje wykształceniem się stosunków prawnych³. Tak więc istotna część zdarzeń i stanów mających znaczenie prawne skutkuje powstaniem, zmianą (modyfikacją) lub wygaśnięciem stosunków prawnych.

Nie można jednak zapominać, że pojęcie stosunku prawnego nie jest uniwersalnym „wytrychem”, za pomocą którego można opisać, czy też zaklasyfikować każde zdarzenie, bądź też sytuację regulowaną przez prawo. W piśmiennictwie bowiem podkreśla się, iż w niektórych przypadkach nie udaje się z powodzeniem posłużyć instytucją stosunku prawnego, gdyż pomiędzy podmiotami prawa nie występują więzi natury prawnej⁴. Wskazuje się również, że w pewnych dziedzinach prawa pojęcie stosunku prawnego jest mało przydatne,

¹ N. Achterberg, *Die Rechtsordnung als Rechtsverhältnisordnung*, Berlin 1982, s. 110; cyt. za A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, Kraków 1999, s. 11.

² W znaczeniu zdarzeń i stanów faktycznych mających skutki prawne.

³ J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do nauk prawnych*, Poznań 1996, s. 201.

⁴ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1997, s. 225.

zwłaszcza tam, gdzie dominują ogólne zakazy określonych zachowań nad nielicznymi nakazami zachowania się w określony sposób⁵. Mając powyższe na uwadze, należy przede wszystkim zbadać, czy i w jakim zakresie w prawie podatkowym może powstawać stosunek prawny.

Należy zatem zbadać, czy w prawie podatkowym istnieją stosunki prawne właściwe tej dziedzinie prawa. W razie pozytywnej odpowiedzi co do kwestii istnienia stosunków prawnych w prawie podatkowym, należy dokonać analizy charakteru tych stosunków, w tym zarówno ze względu na metodę ich regulacji, jak i rodzaj więzi powstających między podmiotami tych stosunków.

Podjąć także należy próbę wyjaśnienia, czy na gruncie prawa podatkowego występują wyłącznie stosunki prawne jednego rodzaju, czy też mają one charakter różnorodny. W tym kontekście szczególnej uwagi wymagało będzie wyjaśnienie kwestii uprawnień i obowiązków podmiotów (stron) tych stosunków, a zwłaszcza to, czy w stosunku tym określone podmioty są wyłącznie zobowiązane, zaś inne wyłącznie uprawnione, czy też występują takie przypadki, w których podmioty stosunku podatkowoprawnego są zarówno uprawnione, jak i zobowiązane do określonych zachowań.

Szczególną uwagę w tym kontekście poświęcić należy temu podmiotowi tych stosunków, który występuje w charakterze strony przede wszystkim zobowiązanej. Poszczególne elementy struktury stosunku podatkowoprawnego będą odnoszone do związanych z nimi elementów konstrukcji prawnej podatku. Pomędzy elementami tymi – zwłaszcza dotyczącymi podmiotów oraz przedmiotów stosunków prawnych – występuje dość ścisły związek. Nie można jednakże elementów tych utożsamiać. Konieczne jest zatem ich przedstawienie i skonfrontowanie.

2. STOSUNEK PRAWNY

2.1. Stosunek prawny w teorii prawa

⁵ Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania „stosunku prawnego”*, Państwo i Prawo 1967, nr 2, s. 202, gdzie wskazuje się dodatkowo na sztuczność kreowania stosunków prawnych w określonych przypadkach, na przykładzie prawa karnego materialnego wskazując na nieprzydatność koncepcji stosunku prawnego, który miałby powstawać pomiędzy potencjalnym zbrojcą a potencjalną jego ofiarą.

Dla analizy pojęcia stosunku prawnego w ujęciu teoretycznoprawnym punktem wyjścia jest pojęcie normy prawnej. Niezależnie bowiem od sposobu rozumienia stosunku prawnego⁶, we wszystkich prezentowanych koncepcjach pojęcie normy prawnej ma istotne znaczenie.

W nauce prawa występuje istotne zróżnicowanie poglądów co do rozumienia normy prawnej. Wynika to poniekąd z samej wieloznaczności pojęcia normy. Wydaje się, iż definiując (podejmując próbę takiej definicji) należy mieć na uwadze etymologię tego pojęcia. Otóż pochodzi ono z języka łacińskiego, gdzie oznaczało prawidło⁷, wzór, model⁸. Etymologia wskazuje zatem na znaczenie „normy” jako pewnej reguły, czy też zasady raczej o charakterze ogólnym i generalnym. W potocznej polszczyźnie przez normę rozumie się z kolei ustaloną, ogólnie przyjętą zasadę, regułę, przepis, wzór⁹.

Znaczenie leksykalne niewiele jednakże wyjaśnia rozważaną tu kwestię. Oczywistym jest bowiem to, że normy prawne to tylko niektóre z norm funkcjonujących w społeczeństwie. Wypada zatem zawęzić obszar poszukiwań, wskazując, iż normy prawne są szczególnym rodzajem norm postępowania. Z taką ich cechą wiąże się dyrektywalność, czyli wskazanie adresatom normy określonego sposobu zachowania się¹⁰. Związana jest z tym główna funkcja normy prawnej jako normy postępowania, której funkcją jest wpływanie na zachowania adresatów¹¹. W tym miejscu w zasadzie kończy się wspólnota poglądów nauki prawa na normę prawną. Abstrahując jednakże od niejednorodności poglądów w tej kwestii, przyjąć należy, że przez normę prawną rozumie się wypowiedź jednoznacznie wskazującą określonym adresatom pewien sposób zachowania się we wszelkich, czy też tylko w wyróżnionych sytuacjach, zrekonstruowaną według przyjmowanych reguł wykładni na podstawie przepisów prawnych¹².

⁶ Mam tu na myśli rozróżnienie pomiędzy realistycznym a normatywistycznym pojmowaniem stosunku prawnego.

⁷ Przy czym W. Kopaliński wskazuje na pierwotne rozumienie jako „sznurek ciesielski” (tak w *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Warszawa 1994, s. 356).

⁸ Cyt. za W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego, przedruk elektroniczny*, Warszawa 1997.

⁹ S. Dubisz [red.] *Uniwersalny słownik języka polskiego. Tom II*, Warszawa 2003, s.1018; notabene można zaobserwować pewne zubożenie znaczeniowe tego pojęcia, gdyż Słownik języka polskiego W. Doroszewskiego wydany kilkadziesiąt lat wcześniej wskazuje – obok przywołanych wyżej – także na takie znaczenia pojęcia „norma” jak: wytyczna, wskazanie, schemat, szablon.

¹⁰ Tak np. H. Rot, *Wstęp do nauk prawnych*, Wrocław 1994, s. 27; J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do...*, s. 47 i n.; Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania...*, s. 193 i n.; J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 85-86.

¹¹ J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do...*, s. 67.

¹² Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania...*, s. 193-194.

Jak już wskazywano, norma prawna ma niezwykle istotne znaczenie dla pojęcia stosunku prawnego. Zarówno bowiem w realistycznym, jak i normatywistycznym ujęciu stosunków prawnych, norma prawna i stosunek prawny są ściśle ze sobą powiązane.

Stosunek prawy w ujęciu realistycznym to realnie istniejący stosunek społeczny, który norma prawna reguluje. Norma prawna w tym znaczeniu nie kreuje zatem stosunków prawnych, lecz opisuje (rejestruje) stosunki prawne już istniejące. Przy czym nie wszystkie stosunki społeczne są prawnie regulowane. Duża część stosunków społecznych jest bowiem prawnie indyferentna. Przedstawicielem realistycznej koncepcji stosunków prawnych był przede wszystkim K. von Savigny¹³, zaś później spora część niemieckiej nauki prawa¹⁴.

Przeciwieństwem realistycznego ujęcia stosunku prawnego jest normatywistyczna koncepcja stosunków prawnych. W czystej postaci – reprezentowanej przede wszystkim przez H. Kelsena - uznaje ona, iż stosunki prawne to kształtowane przez normę prawną relacje, które zachodzą pomiędzy stanami faktycznymi, mieszczącymi się w ramach porządku prawnego. Stosunki prawne w tym ujęciu zachodzą zatem z „rzeczywistości normatywnej”. Ich stronami nie są podmioty faktycznie istniejące (ludzie), lecz podmioty rozumiane jako uosobienie pewnego konglomeratu praw i obowiązków¹⁵. W ujęciu normatywistycznym akcentuje się powinnościowy charakter stosunku prawnego i wskazuje się na to, że istotą stosunku prawnego jest obowiązek określonego zachowania się jednego podmiotu względem drugiego podmiotu, czemu z kolei odpowiada uprawnienie tego drugiego podmiotu do wymagania tegoż zachowania¹⁶. Ujęcie normatywistyczne nakazuje także odróżnianie stosunków prawnych od stosunków społecznych, gdyż te ostatnie polegają na realizacji stosunków prawnych poprzez faktyczne zachowania zgodne z normami (prawnymi).

Kompromisowym ujęciem stosunku prawnego - które to ujęcie dominuje w polskiej nauce prawa - zdaje się być stanowisko reprezentowane przez Z. Ziemińskiego. Wyróżnia on bowiem dwa rodzaje stosunków społecznych: faktyczny oraz tetyczny. Stosunek społeczny faktyczny powstaje z uwagi na faktyczne oddziaływania i powiązania pomiędzy podmiotami. Stosunek społeczny tetyczny (stanowiony) powstaje zaś z uwagi na określoną powinność zachowania się wyznaczoną przez obowiązującą normę postępowania. Jeśli norma ta ma

¹³ K. Savigny, *System des heutigen Römischen Rechts*, Berlin 1840, t. I, §52-59; cyt. za J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki o normie prawnej*, Warszawa 1961, s. 134-135.

¹⁴ Zob. literaturę powołaną w A. Nita, *Stosunek...*, s. 12-14.

¹⁵ H. Kelsen, *Czysta teoria prawa (Metoda i pojęcia zasadnicze)*, Warszawa 1934, s. 36-37.

¹⁶ J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 935-939.

charakter normy prawnej, to wówczas ten tetyczny stosunek społeczny ma charakter stosunku prawnego¹⁷.

Stosunki społeczne faktyczne i tetyczne pozostają ze sobą w złożonej współzależności: muszą zachodzić określone stosunki faktyczne, by istniały warunki i przesłanki do tego, aby ustanawiać określone i wiążące normy, zaś normy takie ustanawiane są po to, by w następstwie ich realizowania przez adresatów dochodziło do powstawania określonych stosunków faktycznych¹⁸.

Wydaje się, że takie właśnie ujęcie stosunku prawnego może być najbardziej przydatne do analizy możliwości powstawania stosunków prawnych na gruncie prawa podatkowego. Należy mieć bowiem na uwadze przede wszystkim charakter prawa podatkowego jako prawa daninowego, związanego z ponoszeniem określonych ciężarów przez podmioty zobowiązane. Powstające w związku z tym obowiązki (istniejące w ramach określonych stosunków) mają przede wszystkim uzasadnienie tetyczne, to znaczy uznawane są za wiążące w związku z faktem ich ustanowienia przez kompetentny do tego podmiot, a nie z tego bynajmniej powodu, że uznawane są za wskazane, konieczne, przydatne etc¹⁹.

W związku z tym decydujące dla samego stosunku jest i to, że wynika on z określonej normy powinnościowej o charakterze normy prawnej. Nie bez znaczenia są jednak w tym przypadku stosunki faktyczne powstające na gruncie prawa podatkowego. Ich kształt i sposób realizacji prowadzić bowiem może do zmian w ukształtowaniu norm prawnych w tym zakresie, co z kolei wpłynie na powstające stosunki prawne (będące społecznymi stosunkami tetycznymi).

Wracając do kwestii różnic w pojmowaniu stosunku prawnego, wskazać trzeba, że niezgodność poglądów w tym zakresie po części związana jest z faktem różnorodności powstających stosunków prawnych (w różnych dziedzinach prawa) i operowaniem różnego rodzaju terminologią. Spór o stosunek prawny jest więc po części sporem o terminy²⁰ a nie sporem o istotę. Słusznie zatem wskazuje się, iż niewiele można by powiedzieć o „stosunku

¹⁷ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 157.

¹⁸ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 204-205.

¹⁹ Chociaż w piśmiennictwie wskazuje się także na inne „przeświadczenia” jednostek względem nałożonych na nie obowiązków podatkowych - szerzej na ten temat – T. Lipowski, *Kontestowanie władzy podatkowej w ujęciu psychologicznym*, Glosa 2003/5, s. 25 i nast., oraz przytoczona tam literatura.

²⁰ W znaczeniu: nazwy.

prawnym w ogóle”, natomiast należy przede wszystkim osobno omawiać różne typy stosunków²¹.

Niewątpliwie jednak wskazane jest również sformułowanie choćby najbardziej ogólnej definicji stosunku prawnego jako takiego. Będzie ona bowiem przydatna w dalszych rozważaniach. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na definicję zaproponowaną przez F. Longschamps, który wskazuje, iż stosunek prawny to taki stosunek, w którym wyznaczona przez prawo przedmiotowa sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu²². Taka ogólna definicja pozwala uwzględnić to, że stosunek prawny może polegać na różnego rodzaju powiązaniach różnych sytuacji prawnych, w jakich znaleźć mogą się różne podmioty²³.

Sformułowanie definicji o takim stopniu ogólności pozwala także na wyciągnięcie przed nawias pewnych elementów wspólnych, jakie muszą wystąpić w każdym stosunku prawnym.

Po pierwsze, w ramach stosunku prawnego wystąpić muszą co najmniej dwa podmioty²⁴. Trafnie wskazuje się bowiem w doktrynie, że nie powstaje stosunek prawny (ani stosunek społeczny tetyczny) jeśli ktoś sam dla siebie ustanawia normę postępowania, która w żaden sposób nie dotyczy spraw innych osób²⁵.

Po drugie – jak już sygnalizowano to na wstępie – każdy stosunek prawny jest kształtowany (determinowany) przez normę prawną. Temu związkowi pomiędzy normą prawną a stosunkiem prawnym wypada poświęcić nieco uwagi. Norma prawna kształtuje stosunek prawny. W związku z tym można nazwać ją poprzednikiem tego stosunku. Norma prawna jest jednocześnie postawą do powstania tych stosunków. Norma prawna bowiem warunkuje nie tylko powstanie stosunku prawnego (i w tym sensie go poprzedza), ale

²¹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 202.

²² F. Longschamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo XII1964, nr 19, s. 45.

²³ F. Longschamps, *O pojęciu...*, s. 47.

²⁴ Pewnym wyjątkiem zdają się tutaj być przypadki, występujących na gruncie prawa cywilnego tzw. stosunków prawnych z samym sobą; wskazuje się jednak, że w tym przypadku konstrukcja stosunku prawnego z samym sobą opiera się na pojęciu różnych stron tego stosunku; po obu stronach stosunku występuje co prawda ta sama „jednostka” lecz fakt, że występuje ona raz w charakterze podmiotu prawa, a raz jako podmiot korelujących obowiązków, powoduje że w istocie można tutaj dostrzegać dwa różne podmioty stosunku - por. także S. Grzybowski [red.] *System prawa cywilnego. Tom I*, Warszawa 1964, s. 184.

²⁵ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 114.

jednocześnie determinuje jego treść²⁶. Wskazuje się nawet, że stosunek prawny stanowi realizację normy prawnej²⁷.

Z uwagi na tak ściśle powiązanie stosunku prawnego i normy prawnej można spotkać się z pytaniami o przydatność, czy też celowość wyodrębnienia instytucji stosunku prawnego jako takiego. Podkreśla się jednak, że nie można mówić iż stosunek prawny jest powieleniem normy prawnej. Norma prawna określa wzór powinienego postępowania, lecz nie określa sytuacji, jaka istnieje w wyniku jej realizacji (czy też aktualizacji). Wyrażenie jej możliwe jest właśnie poprzez koncepcję stosunku prawnego. Obowiązkiwanie normy prawnej jest także faktem zasadniczo różnym od trwania stosunku prawnego.

Jak już wskazywano, stosunki prawne, które mogą powstawać w ramach obowiązującego systemu prawnego są bardzo różnorodne. Sprawia to, że powstaje potrzeba typizacji stosunków prawnych. Można ją przeprowadzić podług różnych kryteriów. Wyróżnieniem najbardziej przydatnym jest po pierwsze wyróżnienie ze względu na rodzaj normy leżącej u podstawy danego stosunku prawnego, a w drugiej kolejności - ze względu na rodzaj relacji zachodzących pomiędzy podmiotami (stronami) stosunku.

W nauce prawa przyjmuje się, że normami prawnymi są normy generalne i abstrakcyjne. Są to takie wypowiedzi, które nakazują określonym rodzajowo w określonych rodzajowo okolicznościach określony typ zachowania się²⁸. Stosunek prawny zaś – w klasycznym rozumieniu - ma charakter indywidualny i konkretny, gdyż dotyczy imiennie określonego adresata, określając powinność konkretnego zachowania się²⁹.

Wskazać jednak należy, że podejmowane są również próby nazywania normami prawnymi wypowiedzi konkretnych oraz indywidualnych³⁰. W nauce brak *consensusu* co do tego, czy normy konkretne i indywidualne można uznawać za normy prawne, czy też są one wyłącznie konsekwencją norm prawnych (rozumianych jako normy generalne i abstrakcyjne). Odróżniając normy prawne generalne z jednej strony oraz normy konkretne z drugiej, wskazuje się na konieczność wyróżnienia dwóch typów stosunków prawnych powstających na ich podstawie – stosunku prawnego abstrakcyjnego oraz stosunku prawnego konkretnego.

²⁶ Zwraca się przy tym uwagę, iż w zależności od rodzaju norm determinacja treści stosunków prawnych przez normy prawne może być częściowa; jak ma to miejsce np. w prawie cywilnym; lecz może również wystąpić całkowita determinacja treści stosunku prawnego od norm prawnych; jak ma to miejsce w prawie publicznym – por. A. Nita, *Stosunek...*, s. 16-17 i powołana tam literatura.

²⁷ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 19.

²⁸ S. Rozmaryn, *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1964, s. 4.

²⁹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

³⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 20.

O ile „konkretność” stosunku prawnego nie budzi większych zastrzeżeń, o tyle początkowo sporne było, czy można mówić o stosunku prawnym abstrakcyjnym. Uzasadniając jego istnienie wskazywano, iż jest on odpowiednim środkiem do przedstawienia pewnego bardziej wąsko, czy też szeroko ujętego wachlarza stosunków, które mogą powstać³¹. Początkowo koncepcja abstrakcyjnego stosunku prawnego była przez wielu autorów uważana za zbędną. Podnoszono, że wskazane byłoby natomiast wyróżnianie takich stosunków prawnych, gdzie obowiązek określonego podmiotu wobec innego podmiotu jest już zaktualizowany - od takiego, w którym obowiązek ten jest na razie tylko potencjalny³². Ostatecznie jednak koncepcja abstrakcyjnego stosunku prawnego przyjęła się w nauce. Jest ona wiązana przede wszystkim z typem stosunków³³. Wskazuje się także, że abstrakcyjny stosunek prawny wiąże się tylko z wyznaczeniem dyspozycji (zawartej w normie prawnej), zaś w konkretnym stosunku prawnym następuje zastosowanie dyspozycji normy prawnej³⁴.

W tym miejscu zauważyć należy, że w prawie podatkowym kategoria abstrakcyjnego stosunku prawnego jest akceptowana i uważana za przydatną. Na gruncie prawa podatkowego kategorię „abstrakcyjnego stosunku prawnego” wiąże się z obowiązkiem podatkowym³⁵ w jego formie zindywidualizowanej. W literaturze przedmiotu mówi się także w tym kontekście o powstaniu stosunku podatkowoprawnego pierwszego stopnia³⁶ jako abstrakcyjnego zobowiązania do poniesienia ciężaru podatkowego związanego przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego³⁷. Można się jednakże spotkać z poglądami, które nie utożsamiają obowiązku podatkowego ze stosunkiem prawnym abstrakcyjnym, lecz widzą w obowiązku podatkowym element pośredni, łączący abstrakcyjny stosunek prawny ze stosunkiem prawnym konkretnym³⁸.

Innym istotnym kryterium, wedle którego typizuje się stosunki prawne jest charakter relacji, jakie powstają pomiędzy podmiotami egzystującymi w tym stosunku. Klasycznie

³¹ A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo XIV, Wrocław 1964, s. 6-7.

³² Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

³³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 116.

³⁴ S. Grzybowski [red.] *System prawa cywilnego. Tom I*, Warszawa 1964, s. 178.

³⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 234-237.

³⁶ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL, tom III*, Wrocław 1985, s. 191.

³⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 57.

³⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 141.

stosunki prawne – z tego punktu widzenia – zwykło się dzielić na stosunki prawne typu zobowiązaniowego oraz stosunki prawne podległości kompetencyjnej³⁹.

Głównym wyróżnikiem stosunku zobowiązaniowego jest to, że adresat normy sankcjonowanej kształtującej ów stosunek – nazywany „zobowiązany” - ma zachować się w określony sposób wobec innej osoby (zwanej „uprawnionym”), która jest recypientem (odbiorcą) tego zachowania⁴⁰. Stosunek prawny zachodzi zatem w tym przypadku przede wszystkim pomiędzy adresatem normy a podmiotem będącym odbiorcą (recypientem) zachowania wyznaczanego przez daną normę. W piśmiennictwie wskazuje się ponadto, iż charakter zachowania – którego powinność wyznacza norma leżąca u podstaw stosunku – jest określony standardowo przepisami bezwzględnie obowiązującymi, lecz podmioty mogą same w dużym zakresie kształtować zachowanie w ramach przepisów dyspozytywnych⁴¹. Nie wydaje się jednak, aby była to istotna cecha stosunku zobowiązaniowego przesądzająca o jego charakterze. Co prawda w ramach stosunków zobowiązaniowych o charakterze cywilnoprawnym występuje zazwyczaj taka sytuacja, jednakże nie jest ona wyznacznikiem zobowiązaniowego charakteru stosunku prawnego, w tym zwłaszcza przy rozpatrywaniu go jako typu stosunku (w oderwaniu od założenia, że stosunek zobowiązaniowy ma mieć charakter cywilnoprawny).

Drugim rodzajem stosunku prawnego – wyróżnianego ze względu na typ relacji pomiędzy podmiotami – jest stosunek podległości kompetencyjnej. W tym przypadku określona relacja zachodzi między podmiotem wyposażonym w kompetencję a podmiotem poddanym tej kompetencji. W tych przypadkach adresaci norm – wyznaczających stosunek podległości kompetencyjnej – mają dawać posłuch czynnościom realizowanym przez podmiot, który otrzymał kompetencję (zazwyczaj przyznaną przez normę prawną nazywaną normą kompetencyjną), zaś ten ostatni podmiot jest wyposażany przez tę samą normę w kompetencję do zaktualizowania w określonych warunkach obowiązku podmiotu poddanego kompetencji. Głównym wyróżnikiem tego stosunku jest właśnie stosunek prawodawcy i adresata normy⁴². Stosunki kompetencyjne (podległości kompetencyjnej) zachodzą przede wszystkim w sferze prawa administracyjnego, stąd też mówiąc o stosunkach kompetencyjnych wskazuje się przede wszystkim na stosunki administracyjnoprawne.

³⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s.20-21.

⁴⁰ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 200.

⁴¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 21.

⁴² Z. Ziemiński, *O metodzie...*,s. 200.

Mówienie o stosunku prawnym w ogólności nie jest celowe. Istniejąca różnorodność stosunków prawnych sprawia, że analizie poddawać trzeba przede wszystkim różne typy stosunków. W związku z powyższym należy przede wszystkim poddać analizie dwa podstawowe – klasycznie wyróżniane - typy stosunków prawnych, tj. stosunek zobowiązaniowy (na przykładzie zobowiązaniowego stosunku cywilnoprawnego) oraz stosunek podległości kompetencyjnej (na przykładzie klasycznego stosunku administracyjnoprawnego). Następnie celowym będzie podjęcie próby poszukiwania odpowiedzi na pytanie o możliwość występowania stosunków prawnych innego typu, gdzie występujące pomiędzy podmiotami relacje nie mają ani wyłącznie charakteru zobowiązaniowego, ani wyłącznie charakteru podległości kompetencyjnej.

2.2. Stosunek prawny zobowiązaniowy (na przykładzie stosunków cywilnoprawnych)

Do przedstawienia koncepcji zobowiązaniowego stosunku prawnego najlepiej posłużyć się przykładem stosunków cywilnoprawnych, w tym zwłaszcza tych powstających na gruncie prawa obligacyjnego⁴³. To cywilnoprawny stosunek obligacyjny zdaje się najbardziej odpowiadać modelowemu ujęciu stosunku prawnego o charakterze zobowiązaniowym⁴⁴.

Na wstępie odwołać się jeszcze należy do koncepcji stosunku cywilnoprawnego w ogólności, którego odmianą jest stosunek zobowiązaniowy.

Mimo doskonale rozwiniętej aparatury pojęciowej, ani doktrynie prawa cywilnego, ani też orzecznictwu sądowemu nie udało się wskazać szczegółowych kryteriów charakteryzujących stosunki prawne zachodzące w prawie cywilnym⁴⁵. Zdecydowanie przeważa pogląd, że stosunek cywilnoprawny jest przede wszystkim determinowany przez metodę regulacji⁴⁶. W związku z tym stosunkami cywilnoprawnymi są te stosunki, które są wyznaczone przez dyspozycję norm prawa cywilnego, przy czym samo to określenie znaczy

⁴³ Niewątpliwie stosunki realne (prawnorzeczowe) prezentują się już w sposób znacznie bardziej skomplikowany, a zatem ich prezentowanie na tym etapie rozważań i dla ich celu, tylko „zaciemniałoby” obraz.

⁴⁴ Notabene zauważyć należy, iż w piśmiennictwie wskazuje się, iż rozwój aparatury pojęciowej prawa obligacyjnego powoduje wręcz zawłaszczanie innych działów prawa przez koncepcje wyrosłe na gruncie prawa zobowiązań i jemu przede wszystkim właściwe; por. Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 202.

⁴⁵ S. Dmowski (w:) *Komentarz do Kodeksu Cywilnego. Księga I. Część ogólna*, S. Dmowski, S. Rudnicki, Warszawa 1999, s.10.

⁴⁶ Tak np. S. Dmowski, *Komentarz...*, s. 10; K. Pietrzykowski [red.] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I*, Warszawa 2004, s. 26; oraz literatura tam powołana.

tylko tyle, że stosunkami cywilnoprawnymi są stosunki prawne w prawie cywilnym, a to nie daje odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób w tym stosunku sytuacja prawna jednego podmiotu połączona jest z sytuacją prawną drugiego podmiotu⁴⁷. W związku z tym stosunek cywilnoprawny opisywany jest przez przywołanie określonych kryteriów, które razem i łącznie pozwalają na kwalifikację określonego stosunku jako cywilnoprawnego.

Głównym i podstawowym kryterium stosunku cywilnoprawnego czyni się równość (równorzędność) stron tego stosunku, przy czym wskazuje się, iż jest to równość formalna (brak podporządkowania kompetencji)⁴⁸. Niekiedy zamiennie używa się tutaj pojęcia autonomiczności stron stosunku⁴⁹.

Kolejnym kryterium znaczącym dla stosunków cywilnoprawnych jest rola zdarzeń prawnych jako czynników determinujących powstanie tych stosunków. Normy prawa cywilnego nie tworzą bowiem konkretnych stosunków cywilnoprawnych, lecz stosunki te powstają dopiero z mocy zdarzeń przewidzianych w normach prawnych.

Wymienia się także wreszcie kryterium autonomii prywatnej, czy też swobodnej dyspozycji stron jako element charakterystyczny wyłącznie dla stosunków cywilnoprawnych. Polega ona na tym, że powstanie i ukształtowanie tych stosunków pozostawione jest decyzji podmiotów tych stosunków⁵⁰. Dotyczy to także swobody wyboru kontrahenta (drugiej strony stosunku)⁵¹. Nie należy jednak zapominać, że na ukształtowanie stosunków, w pewnym zakresie, obok woli stron, wpływa także ustawa⁵².

Jako istotną cechę prawa cywilnego (norm tego prawa) – rzutującą na kształt stosunków cywilnoprawnych - wskazuje się także brak bezpośredniego przymusu ze strony państwa w ewentualnym dążeniu do realizacji stosunku prawnego⁵³.

Można zatem powiedzieć, że stosunek cywilnoprawny ma charakter stosunku podmiotów formalnie równorzędnych, powstającego na mocy zdarzeń prawnych, kształtowanego autonomiczną wolą stron, w którego wykonywanie nie jest bezpośrednio zaangażowany przymus państwowy. Stąd zobowiązaniowy stosunek cywilnoprawny to taki

⁴⁷ S. Grzybowski ([red.]) *System prawa cywilnego. Tom I*, Warszawa 1964, s. 178-179.

⁴⁸ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 179.

⁴⁹ K. Pietrzykowski, *Komentarz...*, s. 26.

⁵⁰ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 180-181.

⁵¹ A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1998/12, s. 36.

⁵² T. Wiśniewski w.; G. Bieniek i inni, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom I*, Warszawa 1996, s. 11.

⁵³ K. Pietrzykowski [red.], *Komentarz...*, s. 27.

stosunek, w którym jedna osoba (wierzyciel) jest uprawniona do żądania spełnienia świadczenia, natomiast druga (dłużnik) obowiązana jest to świadczenie spełnić. Powyższe uprawnienie wierzyciela (mające charakter prawa podmiotowego) określa się jako wierzytelność, zaś obowiązek dłużnika nazywa się długiem⁵⁴. Jest to najprostsza struktura zobowiązania, które operuje tylko niezbędnymi, aczkolwiek wystarczającymi elementami⁵⁵. Istotnym cechą zobowiązania jest także i to, że wierzytelność ma charakter względny, to znaczy zasadniczo uprawnienia wierzyciela skierowane być może tylko przeciwko konkretnemu dłużnikowi, a nie *erga omnes*.

W tym miejscu wskazać należy, że w doktrynie prawa cywilnego wyróżnia się stosunki prawne proste oraz stosunki prawne złożone.

Stosunek prosty występuje wówczas, gdy jednej stronie stosunku przysługuje prawo (podmiotowe), z którym korelatywnie sprzężony jest obowiązek lub obowiązki drugiej strony. Natomiast przy złożonych stosunkach cywilnoprawnych każdej stronie przysługuje prawo (prawa) skuteczne wobec drugiej strony. Podmioty tych stosunków występują więc w podwójnej roli: osób uprawnionych i jednocześnie zobowiązanych⁵⁶. Wedle dominującego ujęcia w złożonych stosunkach prawnych prawa i obowiązki są treściowo sprzężone, co sprawia, że złożony stosunek prawny jest funkcjonalną i normatywną całością; nie jest zaś zbiorem dwu lub większej liczby stosunków⁵⁷. Zdarzają się jednak i poglądy odrębne, gdzie wskazuje się na powstanie w takich sytuacjach odrębnych stosunków prawnych i konieczność odrębnego traktowania każdego z nich⁵⁸. Także w kategorii stosunków zobowiązaniowych powstawać mogą takie, w których wyraźnie występują dwie wierzytelności i dwa długi, zaś każda ze stron jest jednocześnie nawzajem wierzycielem i dłużnikiem. Ścisłe powiązanie i uzależnienie tych wierzytelności i długów powoduje, że nie można tu mówić o dwóch odrębnych stosunkach zobowiązaniowych, lecz zasadne jest wyróżnienie jednego stosunku dwustronnie zobowiązującego⁵⁹.

Nie kwestionując tezy o jednolitości złożonego stosunku prawnego wydaje się jednak, że można dopuścić istnienie takiej sytuacji, w której te same dwa podmioty będą występować

⁵⁴ T. Wiśniewski, *Komentarz...*, s. 7.

⁵⁵ S. Grzybowski w: Z. Radwański [red.], *System prawa cywilnego. Tom III*, s. 382

⁵⁶ Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1997, s. 83-84.

⁵⁷ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 182.

⁵⁸ K. Opalek, *Prawo podmiotowe*, Warszawa 1957, s. 421 i n.

⁵⁹ S. Grzybowski, *System... Tom III*, s. 382

jako strony dwóch różnych stosunków prostych, w jednym z nich przyjmując mając status strony uprawnionej, w drugiej – zobowiązanej (i odwrotnie).

Ich wyróżnienie zdaje się mieć istotne znaczenie także dla stosunków powstających na gruncie prawa podatkowego. Uznając bowiem, że występujące w prawie podatkowym stosunki mogą przynajmniej częściowo odpowiadać stosunkom powstającym w prawie cywilnym, założyć należy również występowanie stosunków prostych i złożonych. Przyjęło się prezentować – chyba przede wszystkim dla celów dydaktycznych - zobowiązaniowy stosunek podatkowoprawny jako na stosunek prosty, gdzie jedna strona jest wyłącznie zobowiązana, zaś druga strona wyłącznie uprawniona. Tymczasem nie kwestionuje się, że także stronie uprawnionej przysługują w tym stosunku określone uprawnienia⁶⁰. Wydaje się, że – przykładowo - ze względu na szczególną konstrukcję podatku od towarów i usług, potrzeba wyróżnienia uprawnień strony głównie zobowiązanej istnieje szczególnie na gruncie tego podatku. Zdaje się ku temu przydatne rozróżnienie prostego oraz złożonego stosunku prawnego. Nie można jednak zakładać *a priori*, że szczególne uprawnienia podmiotu przede wszystkim zobowiązanego (podatnika) powstają i są realizowane w ramach złożonego stosunku podatkowoprawnego. Kwestia ta wymaga bowiem szczegółowej analizy i sprawdzenia, czy nie mamy do czynienia tutaj z uprawnieniami wynikającymi z odrębnego, równoległego stosunku prawnego łączącego podatnika z wierzycielem podatkowym (organem podatkowym), występującego obok materialnego stosunku podatkowoprawnego.

2.3. Stosunek administracyjnoprawny

Drugiego rodzaju stosunkiem prawnym, który tradycyjnie zwykło się wyróżniać w nauce prawa jest stosunek administracyjnoprawny. Wskazuje się, że z uwagi na praktyczne znaczenie posługiwania się pojęciem stosunku prawnego, jak i też z uwagi na relacyjne ujmowanie prawa przez wiele przepisów prawnych, koncepcja stosunku prawnego w prawie administracyjnym, czy też po prostu stosunku administracyjnoprawnego jest przydatna⁶¹. Należy w tym miejscu podkreślić, że w literaturze przedmiotu wskazuje się na możliwość używania tego pojęcia na co najmniej trzech poziomach. Po, pierwsze mogą to być wszelkie nieskonkretyzowane relacje pomiędzy jednostką a organami administracji; po drugie - jest to

⁶⁰ P.Borszowski, *Elementy...*, s. 226 i n.

⁶¹ J. Boć (w:) *Prawo administracyjne*, J. Boć[red.], Kolonia 2003, s. 367-368.

połączenie uprawnień i obowiązków administracji oraz jednostki skonkretyzowane na poziomie prawa przedmiotowego, lecz nie znajdujące jeszcze zastosowania w sferze faktycznej (stosunki potencjalne); po trzecie wreszcie jest to poziom stosunków konkretnych, na którym określony stan faktyczny wyzwolił na podstawie norm prawnych uprawnienia i obowiązki administracji i jednostki⁶².

W przypadku stosunku administracyjnoprawnego, podobnie jak w przypadku każdego stosunku prawnego, konieczne jest wystąpienie co najmniej dwóch podmiotów, między którymi stosunek zachodzi⁶³. Takie ujęcie nic oczywiście nie mówi o charakterze (istocie) tego stosunku.

W nauce prawa podejmowane są próby wyróżniania stosunku administracyjnoprawnego z uwagi na normy, które go regulują. W tym kontekście wskazuje się, że jeśli stosunki ujęte są w normach prawa administracyjnego, to mamy do czynienia ze stosunkami administracyjnoprawnymi⁶⁴. Takie ujęcie niewiele jednak mówi o samych stosunkach prawnych. Podobnie bowiem jak w przypadku analogicznego precyzowania znaczenia stosunków cywilnoprawnych, ujęcie takie wskazuje jedynie że stosunkami administracyjnoprawnymi są stosunki występujące w prawie administracyjnym. W związku z tym, wyróżniając stosunki administracyjnoprawne, wskazuje się przede wszystkim na ich cechy charakterystyczne, których łączne występowanie właściwe jest tylko stosunkom administracyjnoprawnym⁶⁵.

Jako jedną z podstawowych cech tego stosunku wskazuje się na nierówność prawną stron wynikającą z władztwa jednego z podmiotów, którym jest organ administracji⁶⁶. Zauważa się także, że w tych stosunkach to administracji publicznej (tj. jej organom) oddane są uprawnienia lub obowiązki autorytatywnego działania, w tym wydawania autorytatywnych

⁶² J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część II*, Kraków 2001, s. 24-25.

⁶³ E. Iserzon, *Uwagi o kryterium stosunku administracyjno-prawnego*, Państwo i Prawo 1965/11, s. 665.

⁶⁴ Z. Dunajewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2002, s. 48.

⁶⁵ Mamy więc tutaj do czynienia z podobną sytuacją jak w przypadku stosunku cywilnoprawnego, gdzie także wskazuje się na charakterystyczne cechy stosunków, wskazując na niemożność ich ścisłego zdefiniowania; także w prawie administracyjnym wydaje się to być związane przede wszystkim z faktem, że występująca różnorodność stosunków uniemożliwia sformułowanie definicji, która byłaby wystarczająco uniwersalna, a jednocześnie byłaby aplikowalna (nadająca się do praktycznego stosowania).

⁶⁶ F. Longschamps, *O pojęciu stosunku administracyjno-prawnego w gospodarce państwowej*, Państwo i Prawo 1958/2, s. 19.

aktów określających prawa lub obowiązki, którym to działaniom lub aktom jednostki mają się podporządkować⁶⁷.

Kryterium samej tylko nierówności stron stosunku - jako wyróżnik stosunku administracyjnoprawnego – było także poddawane krytyce. Wskazano bowiem, że dla stosunku administracyjnoprawnego decydujące znaczenie ma przede wszystkim to, iż jego źródłem jest obiektywna norma prawna (jej treść) wiążąca z określonymi faktami zaistnienie pewnego węzła wzajemnych uprawnień i obowiązków między stronami. Powstanie tego stosunku (węzła) nie zależy nigdy od woli stron stosunku, lecz zawsze od obowiązującej normy prawnej⁶⁸.

Niezależnie jednak od tego, czy uznamy nierówność stron za wyróżnik stosunku prawnego, czy też nie – faktem jest, że nierówność podmiotów pomiędzy stronami stosunku administracyjnoprawnego występuje. Dzieje się tak z uwagi na szczególną pozycję prawną jednego z podmiotów. Tym podmiotem o szczególnej sytuacji w stosunku administracyjnoprawnym jest organ administracji publicznej. Dysponuje on władztwem administracyjnym, tzn. zdolnością do rozstrzygania o prawach lub obowiązkach drugiej ze stron stosunku administracyjnoprawnego. W kontekście władztwa administracyjnego - przysługującego tylko jednej stronie stosunku prawnego (organowi administracji) - mówi się zatem o jednostronności stosunku administracyjnego⁶⁹.

Stosunki administracyjnoprawne nazywa się także stosunkami podległości kompetencji. Władztwo administracyjne przysługujące organowi administracyjnemu wpływa bowiem z jego kompetencji. Przez kompetencję zwykło się rozumieć taką sytuację podmiotu, który dokonując w określonych warunkach określonej czynności konwencjonalnej (doniosłej prawnie), spowoduje, że znajdzie zastosowanie norma wyznaczająca innemu podmiotowi obowiązek przez tę czynność zaktualizowany lub też, że zostanie ustanowiona norma wiążąca dla tych innych podmiotów⁷⁰. Kompetencja ma jednocześnie istotne znaczenie dla możliwości występowania przez organ jako podmiot i strona stosunku administracyjnoprawnego. W stosunkach pomiędzy organem administracyjnym a jednostką

⁶⁷ J. Filipek, *Prawo...*, s. 15.

⁶⁸ E. Iserzon, *Uwagi...*, s. 665.

⁶⁹ J. Boć [red.], *Prawo...*, s. 369.

⁷⁰ Z. Ziemiński, *O aparaturze pojęciowej dotyczących sytuacji prawnych*, Państwo i Prawo 1985/3, s. 40; por. także Z. Ziemiński, *O zawilosciach związanych z pojmowaniem kompetencji*, Państwo i Prawo 1991/4, s. 14 i n.

kompetencja w istocie mieści się w zakresie zdolności prawnej podmiotu⁷¹. Kiedy indziej znowu kompetencja bywa nazywana odpowiednikiem cywilnoprawnej zdolności do czynności prawnych⁷². Wskazuje się także, że normy prawne określające kompetencje podmiotu formułują administracyjnoprawną zdolność czynną organu administracji⁷³.

Kompetencja kreuje zatem zarówno specyficzną podmiotowość organu administracji w stosunku administracyjnoprawnym, jak i umożliwia organowi uczestniczenie w tym stosunku. Stąd też pojęcie to będzie miało istotne znaczenie przy rozważaniach o charakterze stosunków prawnych w prawie podatkowym, gdyż tam jako jedna ze stron stosunku (albo też po stronie stosunku) występuje organ administracyjny (podatkowy)⁷⁴.

Na podstawie powyższych rozważań można także wskazać cechy istotne stosunku administracyjnoprawnego - jego stroną zawsze jest organ administracji publicznej, działający w ramach swojej kompetencji, któremu w ramach tego stosunku przysługuje władztwo administracyjne, stosunki administracyjnoprawne zawiązywane są mocą prawa przedmiotowego, zaś powstanie stosunku nie zależy od woli stron, lecz wyłącznie od normy prawnej.

2.4. Mieszane stosunki prawne

Zarówno stosunek zobowiązaniowy (wiązany zazwyczaj z obligacyjnym stosunkiem cywilnoprawnym), jak i stosunek podległości kompetencji (któremu odpowiada przede wszystkim stosunek administracyjnoprawny) mają charakter w dużej mierze modelowy. Siłą rzeczy dotyczą one⁷⁵ sytuacji i stanów stosunkowo prostych, nieomalże nie występujących w rzeczywistości. Są one wszakże przydatne do zobrazowania ogólnych mechanizmów działania norm prawnych różnego rodzaju. Mają zatem przede wszystkim wartość poznawczą (a także dydaktyczną). W praktyce jednakże obowiązujące normy (prawo przedmiotowe)

⁷¹ F. Longschamps, *O pojęciu...*, s. 15-17.

⁷² Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo...*, s. 51.

⁷³ J. Boć [red.], *Prawo...*, s. 368.

⁷⁴ Przy czym w zależności od poziomu stosunku podatkowoprawnego - „abstrakcyjny”, czy „konkretny” - występuje on albo samodzielnie (na poziomie stosunku konkretnego) albo jako przedstawiciel związku publicznoprawnego (na poziomie stosunku abstrakcyjnego); patrz także rozważania zawarte w podpunkcie 2.1.1.A niniejszego rozdziału.

⁷⁵ Czy też w ujęciu modelowym - w zasadzie opisują.

tworzy o wiele bardziej skomplikowane i złożone powiązania pomiędzy stosunkami prawnymi⁷⁶.

Nie bez znaczenia jest także i to, że zarówno stosunkom typu zobowiązaniowego, jak i stosunkom o charakterze podległości kompetencyjnej (które zasadniczo mają charakter materialnoprawny) towarzyszą stosunki proceduralne. Wskazuje się tutaj przykładowo na stosunki cywilnoprosesowe między organami wymiaru sprawiedliwości a uprawnionym, żądającym wyegzekwowania odpowiednich zachowań zobowiązaniowego oraz stosunki proceduralnoadministracyjne pomiędzy organem administracyjnym a adresatem norm ustanawianych przez ten lub podległy temu organowi – inny organ administracji publicznej⁷⁷.

Niezależnie jednak od powyższego, występujące w praktyce stosunki zarówno zobowiązaniowe, jak i administracyjnoprawne są tak ukształtowane, że przejmują one cechy istotne i właściwe innym stosunkom, czy też tracą swoje cechy właściwe, ze względu na które wyróżniany był dotąd typ tych stosunków. Przykładowo, jeszcze w ramach poprzednio obowiązującego systemu gospodarczo-społecznego, wskazywano na istnienie w wielu rodzajach stosunków zobowiązaniowych ujęć administracyjnoprawnych (dotyczyło to przede wszystkim umów zawieranych przez tzw. jednostki gospodarki uspołecznionej)⁷⁸. Także i obecnie można by znaleźć wiele przykładów (choć może już nie tak wyraźnych) wkraczania ujęcia administracyjnoprawnego w stosunki cywilnoprawne⁷⁹.

Podobnie i w prawie administracyjnoprawnym (w powstających stosunkach administracyjnoprawnych) dostrzega się elementy właściwe stosunkom zobowiązaniowym i konstrukcjom cywilnoprawnym. Wskazywano na przykład umów, czy też porozumień administracyjnych⁸⁰. Istotny jest także fakt, że nawet w przypadku, gdy w danym stosunku administracyjnoprawnym nie występują elementy właściwe normom cywilnoprawnym, w wielu przypadkach można dostrzec w nim cechy właściwe stosunkom o charakterze zobowiązaniowym⁸¹.

⁷⁶ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 119.

⁷⁷ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 201.

⁷⁸ S. Grzybowski, *Akt administracyjny jako źródło stosunków obligacyjnych*, Państwo i Prawo 1956/9, s. 263 i n.

⁷⁹ Wydaje się, że przykładem mogą być tu choćby regulacje ustawy z dnia 12 czerwca 2003 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych, Dz. U. 2004, nr 139, poz. 1323 z późn zm.

⁸⁰ H. Dawidowski, *Umowy administracyjne w gospodarce uspołecznionej*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1964/1, s. 4 i n.

⁸¹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 201.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że stosunki zobowiązaniowe mogą się funkcjonalnie wiązać ze stosunkami podległości kompetencji i jednocześnie podaje się przykłady różnego rodzaju wzajemnych powiązań.

Po pierwsze, wskazuje się na istnienie takich stosunków zobowiązaniowych, które łączą się ze stosunkami podległości kompetencji. Polegają one na tym, że w istniejącym stosunku zobowiązaniowym pomiędzy podmiotami A i B, podmiot A, będący uprawnionym w stosunku zobowiązaniowym ma jednocześnie kompetencję do tego, aby przez swoją czynność konwencjonalną – polegającą na rozporządzeniu swoim prawem i cedując wiarygodności - dokonać zmiany istniejącego uprzednio stosunku prawnego w ten sposób, że dotychczasowy stosunek pomiędzy podmiotami A i B ustanie, a jednocześnie powstanie nowy stosunek o tej samej treści pomiędzy podmiotami C i B⁸².

Częstym— przypadkiem jest także takie powiązanie, w którym stosunki zobowiązaniowe są połączone ze stosunkami podległości kompetencyjnej, mającymi charakter służebny i pomocniczy względem tych pierwszych. W takich przypadkach z podstawowym stosunkiem zobowiązaniowym łączy się stosunek pomocniczy między uprawnionym ze stosunku zobowiązaniowego a organami ochrony prawnej, który to stosunek polega na tym, że organy ochrony prawnej powinny zareagować w odpowiedni sposób na żądanie uprawnionego, nieotrzymującego należnych mu świadczeń z tytułu stosunku zobowiązaniowego⁸³.

Z punktu widzenia prawa podatkowego najbardziej interesująco jawią się jednakże inne jeszcze powiązania pomiędzy stosunkami zobowiązaniowymi a stosunkami podległości kompetencyjnej. Chodzi tu o sytuację, w której stosunki podległości kompetencyjnej mają charakter dominujący względem stosunków zobowiązaniowych. Powstaje zaś sytuacja taka, że na mocy kompetencji nawiązuje się stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podmiotem podległym kompetencji a innym podmiotem⁸⁴.

To funkcjonalne powiązanie stosunków podległości kompetencyjnej oraz zobowiązaniowych w różnego rodzaju konfiguracjach prowadzić może do sytuacji powstania nowych typów stosunków prawnych, które w swojej strukturze prawnej zawierają elementy

⁸² A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 160.

⁸³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 119.

⁸⁴ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 161.

właściwe zarówno stosunkom władczym (podległości kompetencyjnej), jak i zobowiązaniowym⁸⁵.

Tego rodzaju stosunków można poszukiwać przede wszystkim w prawie finansowym. Cechą właściwą prawu finansowemu, a więc i stosunkom prawnym powstającym na jego gruncie jest to, że stosunki te w ostatecznym rezultacie prowadzą do przesunięcia środków pieniężnych⁸⁶. Z natury rzeczy zatem stosunki te muszą łączyć się ze świadczeniami (o charakterze finansowym), które prowadzić muszą do tego właśnie skutku (przesunięcia środków pieniężnych). Z drugiej strony prawo finansowe związane jest z posługiwaniem się przez państwo i jego organy z władztwem publicznym wpływającym ze sfery *imperium*, a nie *dominium*. Sam charakter publicznej działalności finansowej, a zwłaszcza jej charakter władczy powoduje potrzebę wykorzystywania instytucji administracyjnoprawnych⁸⁷. Występują tu zatem elementy charakterystyczne dla stosunków podległości kompetencyjnej. Na gruncie prawa finansowego mogą zatem powstawać stosunki prawne łączące w sobie podległość kompetencyjną jednostek oraz zobowiązanie tych jednostek do określonych zachowań.

Obecnie w zasadzie już nie kwestionuje się już tego, że prawo podatkowe jest odrębnym działem prawa, wyrosłym z prawa finansowego⁸⁸. Skoro zasadne jest twierdzenie o istnieniu na gruncie prawa finansowego szczególnych stosunków prawnych – łączących elementy charakterystyczne dla stosunków podległości kompetencyjnej oraz stosunków zobowiązaniowych – należy również poszukiwać charakterystycznych stosunków prawnych na gruncie prawa podatkowego.

2.5. Stosunki prawne w prawie podatkowym

Współcześnie w zasadzie nie kwestionuje się tego, że prawo podatkowe stanowi odrębną dziedzinę prawa. Skoro zaś wyodrębnić można prawo podatkowe jako odrębną dziedzinę (gałąź) prawa, to zasadne jest również wyodrębnianie norm prawa podatkowego.

⁸⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 28.

⁸⁶ R. Mastalski, *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny 1978/1, s. 69.

⁸⁷ K. Jandy-Jendrośka, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 455.

⁸⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa*, Edukacja Prawnicza 11/1994, s. 250 i n.

Normy te można w konsekwencji wyróżnić w obrębie norm finansowoprawnych⁸⁹. Bez określonych norm prawnych o charakterystycznych i tylko im właściwych cechach nie mogłaby bowiem zaistnieć odrębna gałąź prawa.

W piśmiennictwie od początku lat 90-tych XX wieku ukształtował się pogląd, że prawo podatkowe jako takie stanowi odrębną gałąź prawa. Przemawiały za tym takie okoliczności, jak obszerność tej dziedziny prawa, tradycja terminologiczna i pojęciowa, specyfika wielu instytucji prawa podatkowego, a wreszcie rosnąca świadomość tych odrębności w doktrynie prawa⁹⁰. Tym niemniej jednak do lat dzisiejszych w doktrynie tli się spór dotyczący systematyki szeroko rozumianego prawa finansowego i zasadności wyodrębniania prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa⁹¹. Zauważyć wszakże należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie przyjmuje się bez zastrzeżeń tezę, że prawo podatkowe jest gałęzią prawa⁹².

Normy składające się na prawo podatkowe tworzą wewnątrznie względnie jednolitą grupę, oddzieloną wyraźnie nie tylko od innych norm prawa finansowego, ale także od norm należących do innych gałęzi⁹³. Wskazuje się także, iż prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa w najszerszym tego słowa znaczeniu, a decyduje o tym posiadanie własnego systemu źródeł prawa na poziomie ustawowym, odrębne instytucje prawne i własna aparatura pojęciowa, widoczna szczególnie w tzw. części ogólnej prawa podatkowego⁹⁴.

Normy prawa podatkowego są specyficzne i można je wyróżnić przynajmniej z uwagi na dwa kryteria: przedmiot regulacji oraz metodę regulacji prawnej.

Przedmiot regulacji to materia (stosunki społeczne) będąca przedmiotem unormowania. W wypadku prawa podatkowego są to stosunki pomiędzy państwem a podmiotami obciążonymi obowiązkami świadczeń na jego rzecz. Mają one prowadzić do

⁸⁹ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Głosa 1999/1, s. 1.

⁹⁰ B. Brzeziński, Recenzja: R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Państwo i Prawo 1991/8, s. 95.

⁹¹ Szerzej w tym zakresie zob.: B. Brzeziński, Recenzja: *Finanse publiczne i prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiej i E. Ruśkowskiego*, Państwo i Prawo 2004/1, s. 105-106. Na uwagę zasługuje podkreślenie faktu, że wysuwany jest pogląd o przydatności traktowania prawa finansowego jako takiego (jako całości) wyłącznie dla celów dydaktycznych; wskazuje się także na prawo finansowego jako swoistą federację poszczególnych dziedzin prawa finansowego.

⁹² M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001/2, s. 43 i powołane tam orzecznictwo.

⁹³ W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia* [w:] *Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 231.

⁹⁴ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001/2, s. 41.

powstania ekonomicznych stosunków podziału, czyli przesunięcia środków pieniężnych pomiędzy podmiotami tych stosunków⁹⁵. Stosunki te zachodzą pomiędzy jednostkami a państwem działającym jako reprezentant ogółu. Przedmiot regulacji ma zatem niewątpliwie charakter publicznoprawny. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że prawo podatkowe posiada bezspornie cechy prawa publicznego⁹⁶.

Taki charakter przedmiotu regulacji jednocześnie przesądza o stosowanej metodzie regulacji. Jest to w tym wypadku metoda administracyjnoprawna, charakterystyczna dla gałęzi, czy też dziedzin należących do prawa publicznego⁹⁷. Skutkuje to m. in. tym, że prawo podatkowe odbija w sobie zasady wykładni prawa publicznego⁹⁸. Stosowanie metody administracyjnoprawnej jest wskazane (a nawet konieczne) chociażby z uwagi na fakt, że żaden podmiot z własnej woli nie obciąży się obowiązkiem podatkowym⁹⁹. W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że odrębność prawa podatkowego zaznacza się także w odrębnościach związanych ze stosowaniem tego prawa¹⁰⁰.

Istnienie specyficznych norm podatkowoprawnych powoduje, że występować muszą także stosunki podatkowoprawne. Logiczną konsekwencją występowania norm prawnych o określonym charakterze jest bowiem występowanie stosunków prawnych o charakterze odpowiadającym charakterowi tych norm. W tym kontekście można mówić także o naturze stosunków podatkowoprawnych. W literaturze z zakresu teorii prawa podkreśla się bowiem, że określoną naturę musi mieć każdy typ stosunków prawnych¹⁰¹. Natura stosunku oznaczać tutaj będzie zespół cech charakterystycznych, ogół właściwości stosunku prawnego.

Występowanie stosunków podatkowoprawnych jako kategorii stosunków prawnych jest obecnie powszechnie przyjmowane w literaturze przedmiotu¹⁰². Jednocześnie, w zasadzie powszechnie, wskazuje się na różnorodność powstających stosunków, podając różne podziały i sposoby wyróżniania powstających stosunków.

⁹⁵ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 70.

⁹⁶ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii*, s. 41.

⁹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 13.

⁹⁸ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii*, s. 56.

⁹⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 30.

¹⁰⁰ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii*, s. 42.

¹⁰¹ J. Guść, *O właściwości (naturze) stosunku prawnego*, Państwo i Prawo 1997/4, s. 25. W tym aspekcie wskazuje się na naturę stosunku jako dodatkowy niewyrażony wprost komponent ograniczający swobodę działań podmiotów prawa.

¹⁰² Por. chociażby: B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 125-132; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL. Tom III*, Wrocław 1985, s. 189-192; R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 68 i n., M. Weralski, *Pojęcie podatku*, Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny 1978/1, s. 50.

Powszechnie podzielany jest jednak pogląd, że podstawowym na tym gruncie jest stosunek o charakterze materialnoprawnym, zawierający w sobie obowiązek dokonania świadczenia podatkowego. W tym kontekście mówi się nawet o głównym stosunku podatkowoprawnym¹⁰³. Jednocześnie wskazuje się też, że z uwagi na rodzaj normy będącej podstawą stosunku można mieć do czynienia ze stosunkami materialnoprawnymi, powstającymi na różnym poziomie. W tym kontekście wskazuje się zatem na stosunki abstrakcyjne¹⁰⁴, nazywane także stosunkami podatkowoprawnymi pierwszego stopnia¹⁰⁵. Stosunki te nauka prawa podatkowego wiąże z obowiązkiem podatkowym w takiej postaci, w jakiej wyrażony on został w Ordynacji podatkowej (tj. jako nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach)¹⁰⁶. W prawie podatkowym stosunek prawny zachodzi już w sytuacji poprzedzającej konkretyzację zobowiązania, a określa go powstały obowiązek podatkowy¹⁰⁷. Dotyczy to oczywiście tzw. zindywidualizowanego obowiązku podatkowego¹⁰⁸, tzn. takiego, który spełnia się u określonego podmiotu z racji wystąpienia abstrakcyjnych, ustawowych przesłanek bycia podatnikiem¹⁰⁹. Także ustawowe określenie obowiązku podatkowego nawiązuje do zindywidualizowanego obowiązku podatkowego¹¹⁰. Przepis art. 4 Ordynacji podatkowej stanowi bowiem, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Wskazuje się jednak, że w tym ujęciu obowiązek podatkowy nie obejmuje obowiązków instrumentalnych (takich jak np. prowadzenie ksiąg podatkowych), lecz dotyczy przede wszystkim obowiązku zapłaty podatku¹¹¹.

¹⁰³ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 71.

¹⁰⁴ Tak np. B. Brzeziński, *Wstęp do...*, s. 129, który wskazuje, że stosunki abstrakcyjne odnoszą się do pewnych typów sytuacji spotykanych w rzeczywistości, w takim zakresie, w jakim podlegają one obecnie unormowaniu.

¹⁰⁵ A. Kostecki, *Elementy...*, s. 191.

¹⁰⁶ A. Nita, *Stosunek...*, s. 57; P. Borszowski, *Elementy...*, s. 234 i n.

¹⁰⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do uchwały SN z 27 maja 1993 r., III AZP 36/92*, Monitor Podatkowy 1994/4, s. 114.

¹⁰⁸ W doktrynie przeciwstawiany jest mu tzw. abstrakcyjny obowiązek podatkowy, który obejmuje podatkowoprawny stan faktyczny oraz następstwa tego stanu.

¹⁰⁹ B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej* (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, [red.] B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 73.

¹¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 318-319.

¹¹¹ M. Bogucka, *Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych*, Glosa 2001/2, s. 12.

Zauważyć również należy, iż niekiedy obowiązek podatkowy postrzegany jest jako swego rodzaju pomost pomiędzy abstrakcyjnym a konkretnym stosunkiem prawnym¹¹². W innych zaś przypadkach utożsamia się te pojęcia wskazując, że stosunek podatkowoprawny jest na gruncie prawa podatkowego nazywany obowiązkiem podatkowym¹¹³.

Pojęcie obowiązku podatkowego może być rozpatrywane w kilku aspektach: teoretycznym, normatywnym na podstawie ogólnych przepisów prawa podatkowego, normatywnym na podstawie przepisów poszczególnych ustaw podatkowych¹¹⁴. W ujęciu teoretycznym pojęcie obowiązku podatkowego pojmowane jest wąsko (jako obowiązek zapłaty podatku) oraz szeroko (jako konglomerat obowiązku zapłaty i pozostałych obowiązków ciążących na podmiocie obowiązany do zapłaty). W piśmiennictwie wskazuje się, że taki złożony obowiązek podatkowy stanowi obowiązek podatkowy *sensu largo*. Obowiązkiem podatkowym *sensu stricto* jest zaś w istocie prawne określenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania w danym podatku, co pozwala na określenie sytuacji faktycznej lub prawnej, której zaistnienie wiąże się z obowiązkiem świadczenia podatkowego¹¹⁵.

Ujęcie normatywne obowiązku podatkowego w ogólnym prawie podatkowym odpowiada wąskiemu ujęciu doktrynalnemu tego pojęcia. Analiza treści ustaw zawierających przepisy materialnego prawa podatkowego pozwala na sformułowanie wniosku, że obowiązek podatkowy jest w swej istocie rodzajem złożonego stosunku prawnego, łączącego adresata norm prawa podatkowego oraz reprezentujące państwo lub gminę organy podatkowe. Złożoność tego stosunku przejawia się w wielości różnorodnych obowiązków, z których podstawowym jest obowiązek zapłaty podatku¹¹⁶. Na tej podstawie można zatem wysnuć wniosek, że w przepisach szczególnego prawa podatkowego obowiązek podatkowy występuje w ujęciu szerokim, obejmującym nie tylko sam obowiązek świadczenia, ale również obowiązki instrumentalne.

Nie wydaje się, aby było to stanowisko do końca uprawnione. Można bowiem stwierdzić fakt powstawania w prawie podatkowym także innego rodzaju stosunków prawnych. Co do ich wyróżniania i nazywania panuje w doktrynie dość duża rozbieżność poglądów.

¹¹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 141.

¹¹³ M. Kalinowski, *Tranzyt rozliczany a obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług*, Monitor Podatkowy 1995/9, s. 260.

¹¹⁴ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy...*, s. 6.

¹¹⁵ H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie...*, s. 26.

¹¹⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 września 1989 r., sygn. akt III SA 483/89*, Państwo i Prawo 1991/11, s. 120.

Z jednej strony bowiem można zauważyć tendencję do nazywania wszystkich stosunków wynikających z obowiązków instrumentalnych, pomocniczych i służących prawidłowemu ustaleniu wysokości należności podatkowej mianem formalnych stosunków podatkowych¹¹⁷. Z drugiej zaś strony można także dostrzec tendencję do uznawania stosunków podatkowych innych niż materialnoprawny za stosunki instrumentalne, wyprowadzane z istnienia stosunku głównego, którego realizacji służą¹¹⁸. Wskazuje się następnie rozbudowaną typologię tychże stosunków instrumentalnych pisząc o podziale na stosunki proceduralne, oraz stosunki służące zabezpieczeniu realizacji zobowiązań podatkowych¹¹⁹. W każdym razie obowiązki instrumentalne nie wpływają bezpośrednio na wysokość podatku, spełniając jedynie rolę służebną w zakresie „odwzorowania podatkowego stanu faktycznego”, co ma pozwalać na „odkrycie jednej i jedynej kwoty podatku”, a następnie prowadzić do przesunięcia środków pieniężnych od podatnika na rzecz wierzyciela podatkowego¹²⁰.

Obok stosunków prawnych istniejących na poziomie abstrakcyjnym mogą powstawać także stosunki podatkowoprawne, które doktryna wiąże ze zobowiązaniem podatkowym i które są różnie przezeń nazywane: stosunkami podatkowoprawnymi drugiego stopnia¹²¹, stosunkami rzeczywistymi¹²², bądź stosunkami konkretnymi¹²³.

3. MATERIALNOPRAWNY STOSUNEK PODATKOWY

3.1. Uwagi ogólne

Na wstępie należy odwołać się przede wszystkim do pozycji i umiejscowienia podatnika jako takiego w stosunku podatkowoprawnym (w jego strukturze). Istotne znaczenie ma przy tym nie tyle pozycja tego podmiotu jako dłużnika podatkowego w konkretnym stosunku zobowiązania podatkowego, co status tego podmiotu jako podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu. Należy zatem odwołać się przede wszystkim do konstrukcji

¹¹⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 31-32.

¹¹⁸ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 167.

¹¹⁹ R. Mastalski, *Niektóre...*, s. 71.

¹²⁰ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy...*, s. 7.

¹²¹ A. Kostecki, *Elementy...*, s. 191.

¹²² B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 129.

¹²³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 237 i n.

materialnoprawnego abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego. Materialnoprawny stosunek podatkowoprawny na tym poziomie jest bowiem powszechnie kojarzony właśnie z obowiązkiem podatkowym (w jego formie zindywidualizowanej). Następnie zaś poddać trzeba szczegółowej analizie pozycję podatnika jako jednego z podmiotów tego stosunku. Dla założonych celów analizę pozycji prawnej dłużnika podatkowego należy przedstawić na tle pozycji prawnej podmiotu podatku jako elementu konstrukcji prawnej podatku.

Zasadne będzie następnie postawienie pytania, czy podmiot ten – będący podatnikiem podległym obowiązkowi podatkowemu – może jednocześnie wchodzić w inne i odrębne stosunki podatkowoprawne (mające charakter materialnoprawny, lecz nie wynikające z obowiązków podatkowych) z podmiotami, które są podmiotami czynnymi w abstrakcyjnym stosunku podatkowoprawnym. Należy zbadać bowiem, czy ewentualne szczególne uprawnienia podatników wynikają z abstrakcyjnego stosunku obowiązku podatkowego, czy też mogą one wynikać z ewentualnie istniejących innych i odrębnych stosunków.

3.2. Podstawowe cechy materialnoprawnego abstrakcyjnego stosunku podatkowego

Na wstępie rozważań dotyczących abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego przedstawić należy przede wszystkim podstawowe cechy tego stosunku. W istocie bowiem prowadzi to do zdefiniowania samego stosunku.

Zauważyć należy, że samo prawo podatkowe¹²⁴ nie operuje pojęciem stosunku podatkowoprawnego. Pojęcie to ma charakter czysto doktrynalny. W związku z rozwojem prawa podatkowego i poszerzaniem się zakresu jego regulacji, obecnie – jak się wydaje – coraz rzadsze są spory o uznawanie odrębności pojęcia „stosunek podatkowoprawny”¹²⁵. Notabene wskazać należy, że były one częścią większego sporu o możliwość wyodrębniania nie tylko stosunku podatkowoprawnego, ale i stosunku finansowoprawnego w ogóle¹²⁶.

Stosunek podatkowoprawny kształtowany jest przez normę prawną i z normy tejże wynika. Jak każdy stosunek prawny (czy też społeczny stosunek tetyczny) stosunek podatkowoprawny zachodzi pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami. Są one połączone normą podatkowoprawną w taki sposób, że sytuacja (tj. prawa i obowiązki) jednego podmiotu

¹²⁴ W rozumieniu prawa pozytywnego, czyli przepisów prawnych.

¹²⁵ A. Nita, *Stosunek...*, s. 7.

¹²⁶ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 153 i n.

zdeterminowana jest w określonej mierze przez sytuację (rozumianą jak wyżej) innego podmiotu¹²⁷.

Jak już wspomiano, stosunek podatkowoprawny kształtowany jest przez normę prawa podatkowego i z normy tej wynika. Charakter tych norm jest szczególny, bowiem są one oparte o administracyjnoprawną metodę regulacji prawnej. Prowadzi to do nierównorzędnej sytuacji prawnej podmiotów tego stosunku. Sam zaś stosunek podatkowoprawny ma charakter władczy. Zgodzić się przy tym należy, że nie chodzi tutaj o nadrzędność organizacyjnoprawną jednego podmiotu wobec drugiego, lecz o rodzaj uprawnień i obowiązków, jakie w określonej sytuacji ustawodawca przyznaje tylko wybranej przez niego grupie podmiotów. Są to kompetencje nieprawotwórcze, polegające na konkretyzacji uprawnień i obowiązków innych podmiotów¹²⁸. W stosunku podatkowoprawnym znajdujemy zatem wiele cech właściwych stosunkom administracyjnoprawnym. Jest to konsekwencją tego, że charakter publicznej działalności finansowej (do której można zaliczyć gromadzenie dochodów podatkowych), a zwłaszcza jej charakter władczy, powoduje potrzebę wykorzystywania instytucji administracyjnoprawnych¹²⁹.

Jednocześnie jednak trafnie wskazuje się, iż nierównorzędność sytuacji prawnej podmiotów wymaga uczynienia co najmniej dwóch zastrzeżeń. Po pierwsze nierównorzędność stron stosunku prawnego nie oznacza możliwości dowolnego kształtowania sytuacji prawnej innego podmiotu. Co więcej, normy podatkowoprawne determinują zakres obowiązków podmiotu podporządkowanego, zaś uprawnienia podmiotu nadrzędnego aktualizują się wówczas, gdy podmiot podporządkowany nie wykonuje swoich obowiązków. Po drugie zaś niektóre instytucje podatkowoprawne pozbawione są cech władczości, zaś stosunki prawne kształtowane są na mocy zgody zarówno podatnika, jak i organu podatkowego (np. wybór jednej z form opodatkowania)¹³⁰.

Władczość stosunku podatkowoprawnego wynika z faktu, że w stosunku tym obligatoryjnie występuje organ administracji publicznej¹³¹. Reprezentuje on związek

¹²⁷ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 127.

¹²⁸ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia...*, s. 159.

¹²⁹ K. Jandy-Jendrośka, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 455.

¹³⁰ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 129.

¹³¹ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 71.

publicznoprawny (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego), na rzecz którego powinno być dokonane świadczenie podatkowe.

Stosunek podatkowoprawny ma charakter trójelementowy, gdyż można w nim wyróżnić - podobnie jak większość stosunków prawnych – podmioty stosunku, przedmiot stosunku oraz jego treść.

Stosunek ten ma jednocześnie charakter powinnościowy. Jego istotą jest bowiem obowiązek (powinność) jednej ze stron, któremu to obowiązkowi odpowiada uprawnienie (możność) drugiej strony do żądania spełnienia tejże powinności. Podmiot uprawniony może żądać (domagać się) spełnienia świadczenia, zaś drugi pomiot powinien jest świadczenie to spełnić.

Świadczenie to ma charakter pieniężny. Cechą właściwą wszystkim stosunkom powstającym na gruncie szeroko rozumianego prawa finansowego (a więc w tym znaczeniu obejmującym także prawo podatkowe) jest to, że stosunki te w ostatecznym rezultacie zmierzają do przesunięcia środków pieniężnych¹³².

Stosunek podatkowoprawny powstaje w związku z zaistnieniem określonych faktów prawnych. Powstanie stosunku jest następstwem stanu faktycznego o znaczeniu prawnym. Zdarzenia lub działania, które miały miejsce wcześniej (uprzednio) stanowią podstawę tworzenia następczych stosunków prawnych. Odróżnia to stosunki podatkowoprawne od innych stosunków administracyjnoprawnych, gdyż te ostatnie zwykle nie mają swojej podstawy w przeszłym stanie faktycznym¹³³.

Jednocześnie powstanie stosunku podatkowoprawnego jest niezależne od woli podmiotów tego stosunku. Także zmiana lub wygaśnięcie tego stosunku jest od tego niezależne¹³⁴. Strony stosunku podatkowoprawnego są pozbawione możliwości decydowania, czy w konkretnej sytuacji powstanie obowiązek świadczenia podatku, na czyją rzecz ma ono nastąpić etc.¹³⁵

¹³² R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 69.

¹³³ R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985, s. 214.

¹³⁴ Nie znaczy to oczywiście, że podmioty – a w zasadzie wyłącznie podmiot obowiązany – nie mogą kreować stanu faktycznego, który skutkuje powstaniem stosunku podatkowoprawnego. Mogą także wpływać na stan faktyczny mający znaczenie dla trwania i kształtu tego stosunku. Nie mają jednakże żadnego wpływu na kształt skutków prawnych (powstanie, treść, wygaśnięcie stosunku) wpływających z wykreowanego przez nie stanu faktycznego.

¹³⁵ A. Nita, *Stosunek...*, s. 17.

Materialnoprawny abstrakcyjny stosunek podatkowy ma charakter złożony, w znaczeniu przyjętym i rozwiniętym w nauce prawa zobowiązań. Oznacza to, że każdej stronie stosunku przysługuje prawo (prawa) skuteczne wobec drugiej strony. Oczywiście są to prawa o różnym znaczeniu, zaś wśród obowiązków i uprawnień występujących w ramach stosunku podatkowoprawnego centralną rolę odgrywa obowiązek zapłaty podatku¹³⁶ ciążyący na podmiocie przede wszystkim zobowiązanym, czemu odpowiada prawo podmiotu przede wszystkim uprawnionego do żądania spełnienia tego świadczenia (w razie jego skonkretyzowania w zobowiązaniu podatkowym). W tym kontekście mówi się także o tym, że obowiązek (powinność) dokonania świadczenia podatkowego ciążyący na podmiocie podatkowym jest istotą materialnego stosunku podatkowoprawnego¹³⁷. Na poziomie obowiązku podatkowego powinność zapłaty podatku wymaga jeszcze uprzedniej konkretyzacji (w zobowiązaniu podatkowym), zaś pozostałe obowiązki (o charakterze instrumentalnym) realizowane są bezpośrednio¹³⁸.

Istotne znaczenie dla stosunku podatkowoprawnego ma także jego terytorialny zakres. Jest on bowiem kształtowany przez terytorialny obszar obowiązywania normy podatkowoprawnej¹³⁹. Zakres terytorialny stosunku zależy bowiem od sposobu określenia czynników determinujących terytorialne ramy stosunku podatkowoprawnego. Terytorialny zasięg stosunku podatkowoprawnego nie musi się zaś pokrywać z obszarem (terytorium) obowiązywania przepisów regulujących dany podatek¹⁴⁰.

3.3. Elementy struktury abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego

Każdy stosunek prawny ma swoją strukturę, rozumianą jako zespół jego elementów składowych i wzajemne powiązania pomiędzy nimi. Stosunek prawny – a dotyczy to także stosunku podatkowoprawnego – przebiega pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami.

¹³⁶ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 131.

¹³⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 30.

¹³⁸ B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia...*, s. 73.

¹³⁹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 19 i n.

¹⁴⁰ Dla zobrazowania tej relacji można wskazać na przykład ujęcia tzw. eksportu usług w ustawie dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. W rozumieniu ustawy z 1993 r. eksport usług był czynnością podlegającą opodatkowaniu, mimo, że przedmiot opodatkowania miał miejsce poza terytorium, na którym obowiązywały przepisy ustawy. Z kolei wedle przepisów ustawy z 2004 r. tzw. eksport usług nie jest żadną czynnością opodatkowaną, gdyż ma miejsce poza krajem, zaś przepisy tej ustawy interesują się zasadniczo wyłącznie czynnościami występującymi w kraju.

Występują w nim zatem podmioty, związane węzłem prawnym w taki sposób, że sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu. Występuje zatem splot wzajemnych uprawnień i obowiązków tych podmiotów. Tworzą one treść stosunku prawnego, który jest kolejnym elementem jego struktury. Występuje tu także określone świadczenie ze strony jednego z podmiotów, którego powinność (jeszcze nieskonkretyzowana) dokonania jest istotą tego stosunku. To podstawowe świadczenie, ale także i inne zachowania się podmiotów stosunku, tworzą kolejny element jego struktury, jakim jest przedmiot stosunku prawnego.

3.2.1. Podmioty stosunku podatkowoprawnego

Zgodnie z przywoływaną już definicją stosunku prawnego, wyznaczona przez prawo przedmiotowe sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu¹⁴¹. Aspekt podmiotowy ma więc tutaj znaczenie zasadnicze. Implikuje to także pozostałe komponenty struktury tego stosunku. Od statusu podmiotów zależy treść, a także i przedmiot stosunku. Analizując strukturę materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego wypada zatem zacząć właśnie od podmiotów tych stosunków.

W ramach abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego - odpowiadającemu obowiązkowi podatkowemu w formie zindywidualizowanej - występuje powinność poniesienia (nieskonkretyzowanego jeszcze) świadczenia pieniężnego. Nie może być więc stosunku tego bez podmiotu obowiązującego do poniesienia tego świadczenia. Tradycyjnie jest on nazywany biernym podmiotem stosunku podatkowoprawnego. Stosunki podatkowoprawne – zawierające w sobie elementy charakterystyczne także dla stosunków administracyjnoprawnych – charakteryzują się także tym, że obligatoryjnie występują w nich organy administracji publicznej. Ich występowanie jest także niezbędne z uwagi na charakter podstawowego świadczenia w tym stosunku. Podatek jest bowiem należnością uiszczaną na rzecz związku publicznoprawnego (państwa, jednostek samorządu terytorialnego), stąd też konieczność występowania odpowiedniego organu administracji publicznej jako „reprezentanta” tegoż związku uprawnionego do przyjęcia świadczenia podatkowego. Podmiot ten (organ administracji podatkowej) tradycyjnie określany jest jako podmiot czynny

¹⁴¹F. Longschamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo XII1964, nr 19, s. 45.

stosunku podatkowoprawnego. Mając na uwadze powyższe należy przede wszystkim rozważyć sytuację tych dwóch podmiotów jako elementów struktury abstrakcyjnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego.

W pierwszej kolejności należy jednak zastanowić się nad kwestiami podmiotowości podatkowoprawnej. Oczywiście jest bowiem, że dla wyróżnienia podmiotów stosunku podatkowoprawnego określić wprzód należy cechę podmiotowości podatkowoprawnej.

A) Podmiotowość podatkowoprawna

Pojęcie podmiotowości prawnej jest pojęciem o charakterze doktrynalnym. Nie jest bowiem definiowane przepisami prawa. Należy ono do kategorii pojęć umownych (w znaczeniu: konwencjonalnych), których przyjęcie jest sprawą wyboru pomiędzy różnymi możliwościami¹⁴².

Podmiotowość prawną tradycyjnie łączy się z kwestią zdolności prawnej. Bywa nawet, że utożsamia się podmiotowość prawną ze zdolnością prawną¹⁴³. Koncepcja zdolności prawnej została wykształcona najwcześniej i najpełniej ewoluowała na gruncie prawa cywilnego. Wywarła ona istotny wpływ na koncepcję zdolności prawnej w pozostałych gałęziach, czy też dziedzinach prawa. Przez zdolność prawną podług prawa cywilnego rozumie się zasadniczo możliwość bycia podmiotem praw i obowiązków z zakresu tej dziedziny prawa¹⁴⁴.

Powstaje w tym momencie pytanie zarówno o możliwość, jak i celowość przeniesienia tejże ogólnej definicji na inne gałęzie, czy też dziedziny prawa. Wyodrębnienie tej kategorii pojęciowej także na gruncie innych dziedzin prawa, w tym w prawie publicznym, jest jak najbardziej zasadne¹⁴⁵. Definicja podmiotowości prawnej sformułowana w prawie cywilnym i na jego użytek ma jednocześnie charakter na tyle ogólny, że możliwa jest do zastosowania także w innych dziedzinach czy też gałęziach prawa. Przykładem takiego zabiegu jest próba budowania koncepcji zdolności administracyjnoprawnej w doktrynie prawa administracyjnego. Wskazuje się bowiem, że zdolność prawna podmiotu to cecha prawna

¹⁴² F. Longschamps, *O pojęciu...*, s. 39.

¹⁴³ J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki...*, s. 181.

¹⁴⁴ S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz...*, s. 39.

¹⁴⁵ Inaczej – J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 18-22

polegająca na tym, że można być podmiotem stosunku administracyjnoprawnego¹⁴⁶. Biorąc pod uwagę to, że na treść tego stosunku składają się określone uprawnienia i obowiązki, zdolność administracyjnoprawna jako możliwość bycia podmiotem tego stosunku, to w istocie możliwość bycia podmiotem praw i obowiązków, co odpowiada cywilistycznej koncepcji zdolności prawnej. O ile jednak można posiłkować się pojęciem zdolności prawnej, transponując je z prawa cywilnego, o tyle nie jest wskazane posługiwanie się na gruncie prawa publicznego – a w tym także w prawie finansowym - pojęciem „osobowości prawnej”¹⁴⁷.

Kategoria zdolności prawnej jest wyróżniana także w prawie podatkowym. Mówi się wprost o zdolności podatkowoprawnej¹⁴⁸. Wskazuje się także, że pojęcie zdolności podatkowoprawnej należy odnosić przede wszystkim do kategorii podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego, zaś nie jest ona właściwa przy określaniu statusu podmiotów czynnych stosunku podatkowoprawnego.

Pojęcia zdolności podatkowoprawnej używa się dla określenia podmiotów, które mogą być obowiązane z tytułu podatku¹⁴⁹. Takie wąskie ujęcie tego pojęcia nie wydaje się do końca właściwe. Trafnie wskazuje się bowiem, że podmioty bierne stosunków podatkowoprawnych posiadają także i uprawnienia (roszczenia) - zarówno o charakterze proceduralnym, jak i materialnoprawnym. Również i te elementy w istocie składają się i wpływają ze zdolności prawnej¹⁵⁰. W tym miejscu podkreślić także należy, że uprawnienia i obowiązki, implikowane przez zdolność podatkowoprawną, nie muszą realnie dotyczyć podmiotu, któremu przyznano by zdolność podatkowoprawną. Podmiot mający zdolność podatkowoprawną powinien być nosicielem potencjalnych uprawnień i obowiązków. Zdolność podatkowoprawna – jak każda zdolność prawna – jest bowiem przede wszystkim stanem możliwości prawnej. Jeśli dany podmiot zdolny jest do tego, aby móc stać się podmiotem (nosicielem) praw i obowiązków w danym rodzaju stosunku podatkowoprawnego, to ma on zdolność podatkowoprawną w obszarze stosunków podatkowoprawnych określonego rodzaju.

¹⁴⁶ F. Longschamps, *O pojęciu... w gospodarce państwowej*, s. 15.

¹⁴⁷ Szerzej na ten temat - A. Kostecki, *Podmiotowość prawno-finansowa (w:) System... Tom I*, s. 127I n.. Autor ten wskazuje przede wszystkim, że pojęcie osobowości prawnej odpowiada podmiotowości prawno-cywilnej, gdzie występują osoby jako równorzędne i tożsame normatywnie podmioty stosunku prawnego; tymczasem na gruncie prawa finansowego nie można mówić o osobach.

¹⁴⁸ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

¹⁴⁹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

¹⁵⁰ P. Borszowski, *Pojęcie podmiotowości podatkowoprawnej*, Głosa 2001/5, s. 18.

Istotną cechą zdolności podatkowoprawnej jest jej relatywność, która jest rozumiana w ten sposób, że na potrzeby każdego podatku zdolność podatkowoprawna może być kreowana w inny sposób¹⁵¹. W prawie podatkowym nie można bowiem przyjąć ogólnej koncepcji podmiotowości podatkowej¹⁵². Uniwersalna definicja podmiotowości podatkowoprawnej musiałaby być tak ogólna, że nie miałyby żadnego waloru praktycznego¹⁵³. W związku z tym w Ordynacji podatkowej nie można było przesądzić, które konkretnie podmioty będą podatnikami¹⁵⁴. Zgodnie bowiem z przepisem art. 7 §1 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Odniesienie się do obowiązku podatkowego, określonego w ustawach podatkowych, powoduje że o zdolności prawnej w danym podatku każdorazowo decyduje dana ustawa podatkowa¹⁵⁵, a nie ogólne prawo podatkowe (czyli przepisy Ordynacji podatkowej).

Kwestia ta była podkreślana w zdecydowany sposób także w orzecznictwie. Dotyczyło przede wszystkim podmiotowości podatkowoprawnej spółek osobowych (w tym spółki cywilnej) na gruncie podatku od towarów i usług, w tym zwłaszcza w nawiązaniu do ich odrębności podatkowoprawnej od ich wspólników. Przykładowo w wyroku z dnia 18 grudnia 1998 r.¹⁵⁶ Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że *„Zdolność administracyjnoprawną spółki cywilnej w zakresie poszczególnych podatków określają ustawy regulujące zasady opodatkowania. Zasadnie zatem w oparciu o art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 1993 r. o VAT oraz przepisy prawa procesowego organy podatkowe przyjęły, iż stroną postępowania jest spółka cywilna jako podatnik podatku od towarów i usług”*.

Jednocześnie wskazana regulacja, w powiązaniu z przepisem art. 7 §2 Ordynacji podatkowej - który stanowi, że ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w §1 tego artykułu – powoduje, iż ustawodawca ma możliwość kreowania w poszczególnych ustawach podatkowych praktycznie nieograniczonego katalogu podmiotów „zdolnych” podatkowo. Jest to uzasadnione faktem, że każdy podatek ma swoje

¹⁵¹ A.Nita, *Stosunek...*, s. 29.

¹⁵² M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa...*, s. 265.

¹⁵³ J. Rusek, *Instytucja płatnika...*, s. 22.

¹⁵⁴ H. Dzwonkowski, *Zakres obowiązku podatkowego spółki cywilnej w podatku dochodowym od osób fizycznych*, Glosa 2000/2, s. 2.

¹⁵⁵ Przykładowo i najprościej rzecz ujmując – w podatku dochodowym od osób fizycznych zdolność podatkowoprawną mają osoby fizyczne, zaś w podatku dochodowym od osób prawnych – osoby prawne i niektóre jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

¹⁵⁶ Sygn. akt I SA/Lu 1182/97, publ. LEX nr 37157.

własne funkcje do spełnienia, co przesądza o konieczności określenia w sposób swoisty podatnika każdego z podatków¹⁵⁷.

Zauważyć w tym miejscu należy, że kwestia zdolności podatkowoprawnej – jako elementu wyznaczającego podmiotowość podatkowoprawną – dotyczy nie tylko podatnika (podmiotu biernego), ale także płatnika, inkasenta, czy też osoby odpowiedzialne za cudze zobowiązania podatkowe (osoby trzecie)¹⁵⁸.

Zdolność prawna w prawie podatkowym dotyczy też podmiotu czynnego w abstrakcyjnym stosunku prawnym obowiązku podatkowego. Przy pojmowaniu zdolności prawnej jako możliwości bycia podmiotem stosunku podatkowoprawnego, w przypadku organu podatkowego istotnego, aczkolwiek nie decydującego znaczenia nabiera kompetencja organu. Jeśli rozumieć kompetencję jako zdolność do podejmowania określonych czynności konwencjonalnych (doniosłych prawnie) wiążących dla podmiotu podległego kompetencji i mających znaczenie dla jego sytuacji prawnej, to jest ona określona w przepisach prawa podatkowego (w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Chociaż mówi się, że normy prawne określające kompetencje podmiotu formułują administracyjnoprawną zdolność czynną organu administracji¹⁵⁹, to jednak w literaturze przedmiotu wskazuje się także na niepoprawność utożsamiania zdolności prawnej organu administracji z jego kompetencją¹⁶⁰. Spotyka się natomiast wiązanie zdolności prawnej organu z jego właściwością. Píše się bowiem, że zdolność prawna organu będzie oznaczać pewien zbiór warunków i przesłanek determinujących działanie organu administracyjnego, czy też odpowiednio podatkowego¹⁶¹. Wskazuje się także wprost (w ujęciu czysto proceduralnym) na właściwość jako na zdolność prawną organu administracji publicznej do rozpoznawania i załatwiania spraw określonej kategorii¹⁶². Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że dla określenia zdolności prawnej organu miarodajne będą także przepisy ustrojowe dotyczące tegoż organu oraz przepisy o właściwości.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zdolność podatkowoprawna oraz kompetencja organu określają warunki, w których może nastąpić urzeczywistnienie działania organu podatkowego i podmiotu biernego stosunków podatkowoprawnych. To zaś skłania do odniesienia się do ogólniejszej kategorii podmiotowości podatkowoprawnej. Pojęcie to

¹⁵⁷ A. Nykiel, *Podmiotowość podatkowoprawna (wybrane zagadnienia)*, Państwo i Prawo 2000/3, s. 60; a także M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18.10.1991, SA/P 906/91*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1993/3, s. 166.

¹⁵⁸ A. Nita; *Stosunek...*, s. 29.

¹⁵⁹ J. Boć [red.], *Prawo...*, s. 368.

¹⁶⁰ W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 29.

¹⁶¹ R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 38.

¹⁶² R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 38

obejmuje swoim zakresem zarówno zdolność prawną podmiotu, jak i kompetencję organu¹⁶³. Wskazuje się bowiem, że podmiotowość podatkowoprawna obejmuje zarówno to, kto może być podatnikiem, jak i to, jaki organ związku publicznoprawnego jest właściwy do wymierzania i pobierania podatku¹⁶⁴. Podmiotowość podatkowoprawna jest niewątpliwie cechą normatywną i wyposażenie w nią następuje poprzez przepis prawny¹⁶⁵.

Podmiotowość podatkowoprawna wyznaczać będzie krąg podmiotów mogących być podmiotami abstrakcyjnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego. Zarówno w odniesieniu do zdolności prawnej podmiotów, jak i organów administracji podatkowej, decydujące znaczenie dla jej zakresu będą miały poszczególne ustawy podatkowe.

B) Strona stosunku a pomiot stosunku podatkowoprawnego

Wskazać w tym miejscu należy, że w stosunkach prawnych odróżnia się podmioty stosunku od stron stosunku. Szczególnie wyraźnie widać to na gruncie stosunków cywilnoprawnych. Strona stosunku prawnego nie jest bowiem elementem (struktury) stosunku, lecz jest pojęciem wyprowadzonym z analizy stosunku, który zawsze zachodzi pomiędzy co najmniej dwoma stronami. Pojęcie strony stosunku prawnego określa wzajemną konstrukcyjną sytuację prawną podmiotów takiego stosunku¹⁶⁶. Tak więc treść stosunku prawnego kształtuje pozycję podmiotów jako stron stosunku. Była już mowa o tym, że odróżnienie pojęcia strony stosunku od pojęcia podmiotu stosunku daje prawną możliwość (aczkolwiek ograniczoną przepisami *iuris cogentis*) skonstruowania tzw. stosunku prawnego z samym sobą. W tym przypadku bowiem, mimo tego, iż w stosunku występuje pojedyncza „jednostka”, wyróżnić można co najmniej dwie strony tego stosunku. Co prawda na gruncie prawa podatkowego nie występują stosunki z samym sobą¹⁶⁷, lecz przykład ten pozwala na wyraziste obrazowanie różnicy pomiędzy podmiotem stosunku a stroną stosunku prawnego.

Pojęcie strony stosunku (i odróżnienie go od podmiotu stosunku) jest przede wszystkim dorobkiem cywilistyki. Wydaje się jednak, że także i na gruncie innych dziedzin

¹⁶³ P. Borszowski, *Pojęcie...*, s. 19.

¹⁶⁴ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 52.

¹⁶⁵ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 160.

¹⁶⁶ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 183.

¹⁶⁷ Z racji takiego a nie innego brzmienia przepisów; aczkolwiek wydaje się, że stosunki te nie byłyby konstrukcyjnie niemożliwe.

prawa, a także i w prawie podatkowym pojęcie to może znajdować zastosowanie. Powodem tego są przede wszystkim względy praktyczne.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu - zarówno z zakresu prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego - pojęcie strony stosunku podatkowego (jako pojęcia odrębnego od podmiotu stosunku) jest szczególnie przydatne w przypadku, gdy dane jednorodnjowe obowiązki, czy też uprawnienia z danego stosunku przysługują łącznie kilku podmiotom. Wówczas podmioty te łącznie tworzą jedną stronę stosunku. Sytuacje takie niewątpliwie występują także w prawie podatkowym, chociażby w przypadkach solidarnego nałożenia tego samego obowiązku podatkowego na większą liczbę podmiotów¹⁶⁸ czy też na etapie wykonywania zobowiązania – w przypadku odpowiedzialności tzw. osób trzecich za cudze zobowiązania podatkowe¹⁶⁹. Pojęcie strony stosunku niewątpliwie zatem pozwala „uporządkować” obraz danego stosunku prawnego (podatkowoprawnego).

Odwołując się do treści abstrakcyjnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego, można dostrzec zasadniczy obowiązek (powinność świadczenia podatkowego) i odpowiadające mu główne uprawnienie (do żądania spełnienia tego świadczenia). W związku z tym w literaturze przedmiotu mówi się o stronie uprawnionej oraz stronie zobowiązanej w stosunku podatkowoprawnym¹⁷⁰. Takie nazewnictwo można zaakceptować - z jednym wszakże zastrzeżeniem. Otóż należy pamiętać, że abstrakcyjny stosunek prawny obowiązku podatkowego ma charakter złożony. Strony tego stosunku - obok głównej powinności i uprawnienia wynikających z obowiązku podatkowego – mają inne jeszcze uprawnienia i obowiązki. Określone uprawnienia przysługują także podmiotom, które występują w tym stosunku w charakterze strony obowiązanej do świadczenia podatkowego. Są to nie tylko uprawnienia formalnoprawne, ale i materialnoprawne. W związku z tym bardziej właściwe (aczkolwiek trudniejsze do zrealizowania w praktyce) byłoby mówienie o stronie przede wszystkim zobowiązanej oraz stronie przede wszystkim uprawnionej w ramach danego stosunku podatkowego prawa materialnego.

Posługiwanie się pojęciem strony stosunku podatkowoprawnego ma uzasadniać także umiejscowienie w ramach stosunku podatkowoprawnego szczególnych jego podmiotów, które same nie są stronami stosunku, lecz działają na rzecz podmiotów stosunku. Nazywając

¹⁶⁸ Np. art. 4 ustawy z dnia 9 września 2001 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. 2000, nr 86, poz. 959 ze zm.

¹⁶⁹ Por. art. 107-117 Ordynacji podatkowej.

¹⁷⁰ A. Nita, *Stosunek...*, s. 24-30.

podmioty te uczestnikami stosunku, wskazuje się na podobną formułę ich działania do tej, jaka występuje w przypadku posługiwania się przez strony stosunków cywilnoprawnych innymi osobami¹⁷¹. W tym kontekście wskazuje się na płatników oraz inkasentów. Wypada dodać, że w przypadku stosunków prawopodatkowych powstających na gruncie podatku od towarów i usług w podobnym charakterze występować będzie również przedstawiciel podatkowy¹⁷².

Należy jednak zauważyć, że podmioty te występują jako uczestnicy stosunku podatkowoprawnego obowiązku podatkowego, łączącego podatnika z organem podatkowym. Niezależnie od powyższego pomiędzy nimi a organami podatkowymi występuje stosunek podatkowoprawny wypływający z faktu bycia płatnikiem (inkasentem). W tym stosunku występują w charakterze strony.

C) Dłużnik podatkowy

Podmioty występujące w charakterze stron stosunku podatkowoprawnego mają określone uprawnienia i obowiązki. Niewątpliwie występują one także na poziomie obowiązku podatkowego (gdy stosunek podatkowoprawny ma charakter abstrakcyjny, pozostając na poziomie obowiązku podatkowego), z tym że część z nich zdaje się wówczas mieć charakter potencjalny. W przypadku stosunków o charakterze zobowiązaniowym uprawnienia (zespół uprawnień) zwykło się określać mianem wierzytelności, zaś obowiązki (zespół obowiązków) - mianem długu. W istocie zatem w złożonym abstrakcyjnym stosunku podatkowym prawa materialnego podmioty tego stosunku występują w charakterze dłużników (jako podmioty mające obowiązki) i wierzycieli (którym służą uprawnienia korelatywne do obowiązków dłużników). Jak już wskazywano, w stosunkach złożonych podmioty występujące po obu stronach stosunku są jednocześnie obowiązane i uprawnione, występując w podwójnej roli dłużników i wierzycieli. Podobnie jest i w prawie podatkowym. Z uwagi jednakże na to, że w złożonym abstrakcyjnym stosunku podatkowym prawa materialnego centralnym i zasadniczym obowiązkiem jest obowiązek poniesienia świadczenia podatkowego, podmioty obowiązane do tego świadczenia nazywane są dłużnikami podatkowymi, zaś w mniejszym stopniu podnosi się ich charakter jako wierzycieli w stosunku

¹⁷¹ P. Borszowski, *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Głosa 1/2000, s. 1.

¹⁷² Por. art. 15 ust. 7-10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

podatkowoprawnym. Jest to także uzasadnione faktem, że elementem determinującym złożony abstrakcyjny stosunek podatkowy prawa materialnego jest obowiązek podatkowy¹⁷³. Uzasadnione jest zatem nazywanie dłużnikiem podatkowym tego właśnie podmiotu, na którym obowiązek ten spoczywa.

Wynika to także po części z faktu, że potocznie pojęcia dłużnika oraz wierzyciela kojarzone są z podmiotami obowiązanyymi i uprawnionymi do świadczeń pieniężnych¹⁷⁴. Nazywanie podmiotu zobowiązanego do świadczenia podatkowego dłużnikiem podatkowym najbardziej odpowiada zatem jego lingwistycznie konotowanej roli w świadomości społecznej.

W tym miejscu należy jednak od razu zaznaczyć, że z określeniem podmiotu przede wszystkim zobowiązanego w stosunku podatkowoprawnym wiążą się inne jeszcze określenia. Wskazać tutaj bowiem należy na pojęcia „podmiotu podatkowego”, „podatnika” oraz „dłużnika podatkowego”.

W piśmiennictwie można niekiedy się spotkać z utożsamianiem tych pojęć. Przykładowo, wskazuje się, że pojęcia: podmiot podatku używa się głównie na oznaczenie dłużnika podatkowego, czyli podatnika¹⁷⁵. Chociaż na poziomie obowiązku podatkowego wszystkie te trzy pojęcia w istocie odnoszą się do tej samej „jednostki”¹⁷⁶, to jednak należy je odróżniać.

Pojęcie podmiotu podatku jest używane zasadniczo w dwóch znaczeniach: jako określona konstrukcja prawa pozytywnego oraz jako instytucja finansowoprawna (czy też podatkowoprawna). Podmiot podatkowy w prawie pozytywnym (czyli w przepisach prawa podatkowego) to podmiot (jednostka życia społecznego) określony w hipotezie normy prawnej, na który norma ta nakłada obowiązek świadczenia podatkowego¹⁷⁷. Jednocześnie jednak ustawy podatkowe nie posługują się pojęciem podmiotu podatku. W zasadzie używany jest bowiem przede wszystkim termin „podatnik”.

Pojęcie: podmiot podatku odnosi się także do instytucji podatkowoprawnej (czy też jak określało się w dawniejszej literaturze – instytucji finansowoprawnej). Na tym gruncie początkowo istniały dwa rozumienia pojęcia podmiot podatku. Wedle szerszego ujęcia

¹⁷³ W jego zindywidualizowanej formie określonej w art. 4 Ordynacji podatkowej;

¹⁷⁴ Podobnie jak i dług oraz wierzytelność powszechnie kojarzona jest przede wszystkim z ich formą pieniężną.

¹⁷⁵ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s. 60;

¹⁷⁶ Celowo używam tutaj pojęcia „jednostki”, aby nie kojarzyć pojęcia „podmiotu podatkowego” poprzez określenie „podmiot”.

¹⁷⁷ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 158.

podmiotem podatku był każdy uczestnik stosunku podatkowego¹⁷⁸. Takie ujęcie spotykało się jednak z krytyką, przede wszystkim z powodu jego odbiegania od ujęcia normatywnego, a także z powodu zacierania różnic pomiędzy poszczególnymi podmiotami stosunku podatkowoprawnego. Dominował zatem pogląd, że pojęcie podmiotu podatkowego jako instytucji podatkowoprawnej (finansowoprawnej) obejmuje te jednostki życia społecznego, na które przepis prawny nakłada obowiązek świadczenia podatkowego¹⁷⁹.

Podmiot podatkowy nie jest jednak zasadniczo podmiotem abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego. Podmiot podatkowy jest bowiem elementem konstrukcyjnym podatku¹⁸⁰. Oczywiście jako element podatkowoprawnego stanu faktycznego (czy też stanu faktycznego normy podatkowej) podmiot podatku jest jednocześnie jednym z czynników kształtujących stosunek podatkowoprawny¹⁸¹.

Pojęcie podmiotu podatkowego należy odróżniać jednak od pojęcia dłużnika podatkowego. Rozróżnienie to musi mieć poniekąd charakter przede wszystkim doktrynalny, gdyż samo ustawodawstwo podatkowe zamiast mówić o dłużniku podatkowym, zgodnie obowiązującymi zasadami techniki podatkowej, mówi o podmiocie podatku¹⁸².

Jeśli rozważamy pozycję prawną podmiotu, stanowiącego stronę abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego, zasadne jest właśnie posługiwanie się pojęciem dłużnika podatkowego. Określenie to wyraża bowiem podstawową cechę determinującą pozycję prawną tego podmiotu, jaką jest objęcie określonymi obowiązkami, których funkcjonalnie powiązany zespół tworzy dług ciąży na tym podmiocie. W literaturze przedmiotu zamiast terminu „dłużnik podatkowy” używane jest także pojęcie podmiotu obowiązującego z tytułu podatku jako strony stosunku podatkowoprawnego, powstałego na skutek urzeczywistnienia ustawowego stanu faktycznego normy podatkowoprawnej¹⁸³.

Dłużnikiem podatkowym jest bowiem podmiot, który obowiązany jest ponieść podatek z własnych zasobów albo też na którego rachunek podatek poniesie inny podmiot

¹⁷⁸ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 204.

¹⁷⁹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 144.

¹⁸⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 93-94.

¹⁸¹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

¹⁸² P. Borszowski, *Podmoty stosunku...*, s. 3.

¹⁸³ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

stosunku prawnopodatkowego¹⁸⁴. Stąd też posługiwanie się określeniem podmiot obowiązany z tytułu podatku również jest zasadne.

W nawiązaniu do faktu, iż abstrakcyjny stosunek podatkowoprawny prawa materialnego powstaje na skutek ziszczenia się podatkowego stanu faktycznego (czy też ustawowego stanu faktycznego normy podatkowoprawnej) wskazuje się także na dłużnika podatkowego jako na podmiot, w którego obszarze wypełniły się przesłanki podatkowego stanu faktycznego¹⁸⁵.

Charakter sytuacji dłużnika podatkowego jako strony biernej stosunku podatkowoprawnego sprawia także, że jest on podmiotem, do którego mogą być kierowane roszczenia podatkowe przez wierzyciela podatkowego¹⁸⁶.

Zazwyczaj w stosunku podatkowoprawnym jako dłużnik podatkowy występuje jeden podmiot. W takiej sytuacji podmiot ten jest samodzielnie stroną (bierną) tego stosunku. Zdarzają się jednak sytuacje, w których w danym stosunku występuje więcej niż jeden dłużnik podatkowy. Sytuacje takie występują zazwyczaj w przypadku solidarności dłużników podatkowych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że odróżniać należy przypadki, w których solidarność dłużników występuje z racji nałożenia tego samego obowiązku podatkowego na kilka podmiotów¹⁸⁷ od przypadków, kiedy odpowiedzialność solidarna ma miejsce z uwagi na jednoczesną odpowiedzialność za świadczenie podatkowe¹⁸⁸ innych jeszcze podmiotów (na które nie nałożono obowiązku podatkowego) obok podatnika¹⁸⁹. Wydaje się, że na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego (odpowiadającemu obowiązkowi podatkowemu) wielość dłużników podatkowych wynikać będzie raczej wyłącznie z racji nałożenia tego obowiązku podatkowego (powinności świadczenia) na kilka podmiotów. Nie będzie zaś na tym poziomie stosunku

¹⁸⁴ K. Tipke, W. Kruse, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung*, Köln 1992, s. 147 i n. Zaznaczyć wszakże w tym miejscu, że to doktrynalne podejście – zgodnie, z którym dłużnikiem podatkowym jest także podmiot, na którego rachunek podatek poniesie inny podmiot stosunku prawnopodatkowego – nie znajduje obecnie odbicia w polskim prawie podatkowym.

¹⁸⁵ K. Tipke, J. Lang, *Steurrecht*, Köln 1994, s. 470; podobnie R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 147-148.

¹⁸⁶ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 147.

¹⁸⁷ Jak ma to miejsce np. przy uczynieniu podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych stron tej czynności.

¹⁸⁸ Dotyczy to przede wszystkim odpowiedzialności tzw. osób trzecich za zobowiązania podatkowe; na takiej samej zasadzie - odpowiedzialności za cudze zobowiązania kształtuje się odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego na gruncie podatku od towarów i usług.

¹⁸⁹ Szerzej na ten temat: P. Borszowski, *Elementy...*, s. 84-93.

podatkowoprawnego występować jeszcze odpowiedzialność za cudze świadczenia podatkowe¹⁹⁰.

Przesłanki zostania podatnikiem (dłużnikiem podatkowym) są sformułowane bardzo różnorodnie, a nadto w sposób właściwy i szczególny każdej ustawie podatkowej. Niekiedy przepisy opisują dość dokładnie osobiste i rzeczowe jego strony, innym zaś razem poprzestają się do związku pomiędzy przedmiotem a podmiotem podatku¹⁹¹. W każdym razie sam dłużnik podatkowy nie musi mieć świadomości, ani też woli bycia stroną zobowiązaną stosunku podatkowoprawnego¹⁹². Okoliczność powyższą akcentuje się także w orzecznictwie sądowym. Tytułem przykładu można tutaj wskazać na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 1992 r.¹⁹³, w którym stwierdzono, że „*Obowiązek podatkowy jest kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną. Oznacza to, że powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do różnych środków jego realizacji*”.

Podmiot podatkowy i dłużnik podatkowy to dwa różne pojęcia (co nie oznacza, że ta sama jednostka nie może być jednocześnie podmiotem podatku i dłużnikiem podatkowym; co więcej – jest to reguła). Należy jednakże odróżniać te dwa pojęcia. Podmiot podatku (podatkowy) to element konstrukcyjny podatku, wynikający z zastosowanych zasad techniki podatkowej natomiast dłużnik podatkowy to podmiot stosunku podatkowoprawnego. Pojęcia te pozostają w określonej do siebie relacji. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, właściwość podmiotu podatkowego polegająca na tym, że jako jeden z elementów podatkowego stanu faktycznego kształtuje on stosunek podatkowoprawny sprawia, że podmiot podatkowy staje się równocześnie podmiotem stosunku podatkowoprawnego. Zależności tej nie można odwracać, co oznacza, że nie każdy podmiot stosunku podatkowoprawnego (dłużnik podatkowy) jest zarazem podmiotem podatkowym¹⁹⁴. Wskazuje się również, że nie zawsze podatnik (w rozumieniu podmiotu podatku) będzie

¹⁹⁰ Ma to także swoje uzasadnienie normatywne: przepisy Ordynacji wyraźnie stwierdzają, że odpowiedzialność osób trzecich dotyczy cudzych zobowiązań podatkowych; podobnie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wskazują na solidarną (wraz z podatnikiem) odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego za zobowiązanie podatkowe podatnika; z powyższego wynika zatem, że o takiej odpowiedzialności możemy mówić dopiero po konkretyzacji obowiązku z zobowiązaniu podatkowym, czyli dopiero na poziomie konkretnego już stosunku podatkowoprawnego.

¹⁹¹ P. Borszowski, *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Glosa 2000/6, s. 2.

¹⁹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 148.

¹⁹³ Sygn. akt III SA 709/92, publ. POP 1993/4/62.

¹⁹⁴ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

również dłużnikiem podatkowym¹⁹⁵. Zauważyć w tym miejscu należy, że relacja polegająca na tym, że dłużnikiem podatkowym nie jest podmiot podatku (podatnik) pojawia się przede wszystkim na poziomie konkretnego stosunku podatkowoprawnego, kiedy wynika on z już powstałego zobowiązania podatkowego. Wydaje się bowiem, że na etapie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego (pozostającego na poziomie obowiązku podatkowego w jego formie zindywidualizowanej) dłużnikiem podatkowym jest podmiot podatku (ewentualnie kilka podmiotów podatku, w sytuacji gdy mamy do czynienia z obowiązkiem podatkowym nałożonym na kilka podmiotów jednocześnie). Wszelkie konstrukcje, na mocy których może nastąpić przeniesienie, czy też rozszerzenie długu podatkowego na inne podmioty (nie będące podmiotem podatku) mogą zostać zastosowane dopiero po konkretyzacji stosunku podatkowoprawnego na poziomie zobowiązania podatkowego.

Powstaje jeszcze jeden problem, a mianowicie to, jak odnieść do tych dwu kategorii (podmiot podatkowy oraz dłużnik podatkowy) pojęcie „podatnika”, które z kolei jest przede wszystkim terminem używanym przez pozytywne prawo podatkowe. W doktrynie bowiem można zauważyć odnoszenie tego pojęcia zarówno do podmiotu podatku, jak i do dłużnika podatkowego. Zwłaszcza w ujęciach o charakterze dydaktycznym (z natury rzeczy cechujących się niezbędnymi uproszczeniami) można spotkać się z używaniem określenia podatnik zarówno wobec podmiotu podatkowego, jak i wobec dłużnika podatkowego¹⁹⁶.

Przed wszystkim należy zauważyć, że termin „podatnik” to pojęcie prawa pozytywnego. Przesądza o tym brzmienie przepisów Ordynacji podatkowej, które wielokrotnie posługują się pojęciem „podatnik”, zaś w art. 7 §1 definiują to pojęcie. Zgodnie z powołanym przepisem podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W literaturze przedmiotu słusznie zwraca się uwagę na małe znaczenie praktyczne tej definicji z uwagi na fakt, iż w poszczególnych ustawach podatkowych i tak musi znaleźć się precyzyjne określenie podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu¹⁹⁷. Tym niemniej jednak definicja zawarta w Ordynacji podatkowej nie jest całkiem bez znaczenia¹⁹⁸.

¹⁹⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 94.

¹⁹⁶ Tak np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 131 oraz s. 309; a także H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 19.

¹⁹⁷ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s. 60.

¹⁹⁸ M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa a Ordynacja podatkowa. Wybrane zagadnienia (w:) Studia nad Ordynacją podatkową*, [red.] B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 88 – autor wskazuje, że istotne

W piśmiennictwie wskazuje się, iż „bycie podatnikiem” oznacza znalezienie się danego podmiotu sytuacji faktycznej lub prawnej zawierającej ustawowe znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego¹⁹⁹. W innych ujęciach z kolei bardziej akcentuje się element długu ciążyący na podatniku. Piszemy bowiem, że odniesienie się w definicji ustawowej do podlegania obowiązkowi podatkowemu będzie w następstwie oznaczać zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego²⁰⁰. Niekiedy nawet wprost stwierdza się, iż podatnik jest dłużnikiem w podatkowoprawnym stosunku zobowiązaniowym, gdyż to jego obciąża dług – będący wyrazem powinności, obowiązku świadczenia – oraz odpowiedzialność, wiążąca się z przymusową realizacją świadczenia i kwestią pokrycia długu²⁰¹.

Zdarzają się ujęcia, w których łączy się podatkowoprawny stan faktyczny oraz stosunek podatkowoprawny i określa się podatnika jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku, u którego zaistniały okoliczności objęte podatkowoprawnym stanem faktycznym, powodujące powstanie stosunku podatkowoprawnego²⁰².

Jednakże w zasadzie we wszystkich szczegółowych koncepcjach postrzegania podatnika akcentuje się element długu. Wskazuje się bowiem, że uzyskanie przymiotu „bycia podatnikiem” wymaga powstania obowiązku podatkowego²⁰³, a także jednoznacznie stwierdza się, że w przypadku braku elementu długu danego podmiotu nie możemy określać go jako podatnika²⁰⁴. Zresztą już z 1965 r. został wyrażony pogląd, że pojęcie podatnika wiąże się z obowiązkiem podatkowym, którego treść rzutuje na zakres i charakter obowiązków podatnika²⁰⁵.

Można zatem stwierdzić, że bycie podatnikiem łączy się ze statusem podmiotu podatku, u którego zaistniały okoliczności tożsame z przedmiotem podatku²⁰⁶. To bowiem od

znaczenie dla określenia podatnika ma nie tylko wyliczenie kategorii podmiotów, które mogą występować w stosunkach podatkowo-prawnych, lecz również przez wskazanie, że jest to osoba, która podlega obowiązkowi podatkowemu. To ten właśnie fragment przepisu ma istotne znaczenie.

¹⁹⁹ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 148-149.

²⁰⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 83.

²⁰¹ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s., 60.

²⁰² M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa a ordynacja ...*, s. 88-89.

²⁰³ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 stycznia 1992 r., SA/Gd 1395/91*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992/3, s. 132.

²⁰⁴ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s. 60-61.

²⁰⁵ M. Gintowt-Jankiewicz, *Podmiotowość podatkowa w PRL*, Państwo i Prawo 1965/8-9, s. 265.

²⁰⁶ Podkreślenia przy tym wymaga, że w pewnych szczególnych przypadkach nie musi to być „własny” przedmiot podatku, bowiem przepisy mogą przenieść na ten podmiot powstanie obowiązku podatkowego z tytułu przedmiotu opodatkowania występującego u innego podmiotu.

przedmiotu podatku zależy powstanie obowiązku podmiotowego u podmiotu podatku²⁰⁷. Znaczenie ma znalezienie się podmiotu podatkowego w sytuacji faktycznej lub prawnej (określonej w hipotezie normy podatkowoprawnej), z której zaistnieniem związany jest obowiązek świadczenia podatkowego²⁰⁸. Podkreśla się ponadto, że podstawowe znaczenie ma tutaj nie tyle sam podmiot podatku wyizolowany z konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego, co związek określonego podmiotu z przedmiotem podatku (a ściślej rzecz biorąc ze stroną przedmiotową opodatkowania)²⁰⁹. W istocie zatem decydujące znaczenie ma fakt nałożenia obowiązku podatkowego, zaś dopiero w dalszej kolejności - fakt bycia podmiotem podatku.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego (odpowiadającego obowiązkowi podatkowemu) możemy posługiwać się określeniem podatnik zarówno w odniesieniu do dłużnika podatkowego, jak i względem podmiotu podatku. Podatnikiem jest tutaj bowiem podmiot obciążony długiem podatkowym, a na poziomie tym nie ma jeszcze możliwości prawnych przeniesienia, czy też rozszerzenia długu podatkowego na inne podmioty (nie będące podmiotem podatnikami). Można zatem posłużyć się pojęciem podatnika dla określenia dłużnika podatkowego. Jednocześnie podatnik jest podmiotem podatku, gdyż to u niego zrealizowanie się podatkowoprawnego stanu faktycznego skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego²¹⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się nadto, że norma materialnego prawa podatkowego wyraża stosunek podatkowoprawny w jego abstrakcyjnej postaci, co prowadzi do wniosku, że „elementy konstrukcji podatku” okazują się nie tyle „elementami podatku”, lecz elementami normy podatkowoprawnej, czy też elementami stosunku prawno-podatkowego²¹¹. Tak więc na tym poziomie dłużnik podatkowy i podmiot podatkowy to ta sama jednostka. Dla jej określenia można używać pojęcia podatnik.

²⁰⁷ N. Gajl, *Finanse i prawo...*, s. 206.

²⁰⁸ W. Nykiel, *Norma prawa...*, s. 232.

²⁰⁹ R. Mastalski (w:): *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2004, s. 61.

²¹⁰ Nie każdy jednak podmiot podatku musi stać się podatnikiem; posiadanie podmiotowości podatkowoprawnej nie oznacza bowiem jeszcze, że obowiązek podatkowy zostanie na dany podmiot nałożony; przykładem może być sytuacja osoby fizycznej nieosiągającej dochodów, która jest podmiotem podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz jednocześnie nie jest podatnikiem tego podatku. Uznać bowiem należy, iż określenie, że podmiotem podatku jest jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek podatkowy, nie oznacza, że ten obowiązek zostanie nałożony; wskazuje ono natomiast na zdatność (zdolność) tego podmiotu do nałożenia nań obowiązku podatkowego.

²¹¹ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 156.

Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga jeszcze jedna kwestia. W wypadku podatków o charakterze pośrednim, których ciężar finansowy jest przelicany na inne podmioty, podmiot podatku rozpatrywany jest w kategoriach ekonomicznych, tzn. z punktu widzenia okoliczności, kto rzeczywiście ponosi ciężar podatku²¹². Można wtedy mówić o podmiocie obciążonym ciężarem ekonomicznym podatku. Jest to częstym zjawiskiem w podatkach pośrednich, gdzie ciężar opodatkowania spoczywa na innym podmiocie niż ten, który uczestniczy w stosunku podatkowoprawnym. W piśmiennictwie można się spotkać z poglądem, że podmiot ponoszący ekonomiczny ciężar podatku jest podatnikiem w ujęciu materialnym²¹³. W literaturze przedmiotu jednakże słusznie wskazuje się, że pojęcie podmiotu obciążonego ciężarem podatkowym jest pojęciem ekonomicznym nie znajdującym wyrazu normatywnego (w regulacjach podatkowoprawnych)²¹⁴. Podmiot obciążony ciężarem podatku (najczęściej anonimowy) nie jest ani elementem konstrukcyjnym podatku, ani nie uczestniczy w stosunku podatkowoprawnym. Określanie go „podatnikiem” jest zatem mylącym uproszczeniem. Na gruncie podatkowoprawnym istnienie takiego podmiotu jest praktycznie indyferentne. Z punktu widzenia treści stosunku podatkowoprawnego nie jest istotne to, czy dłużnik podatkowy rzeczywiście ponosi ciężar podatkowy, czy też przelicza go na inny podmiot²¹⁵. Podmiot ekonomiczny opodatkowania – jak trafnie wskazuje się w piśmiennictwie – ma natomiast istotne znaczenie, gdy przedmiotem analizy są ekonomiczne skutki opodatkowania, a zwłaszcza gdy dotyczy ona zdolności podatkowej (zdolności do świadczenia podatkowego)²¹⁶.

D) Wierzyciel podatkowy

Charakter stosunku podatkowoprawnego, który zawiera w sobie element zobowiązaniowy i implikuje istnienie w ramach stosunku strony zobowiązaniowej oraz strony uprawnionej, powoduje, że podmiotem stosunku jest także wierzyciel podatkowy. Występowanie w stosunku wierzyciela podatkowego jest także uzasadnieniem istnienia kategorii dłużnika podatkowego. W stosunkach zobowiązaniowych bowiem każdy dłużnik

²¹² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 94.

²¹³ T. Michalik, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 110; tak też H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 20.

²¹⁴ K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146.

²¹⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 309.

²¹⁶ R. Mastalski, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 21 stycznia 1992 r., U 4/91*, Państwo i Prawo 1993/5, s. 110.

musi mieć swojego wierzyciela, zaś każdy wierzyciel - swojego dłużnika. Dotyczy to także stosunków podatkowoprawnych.

W literaturze przedmiotu można spotkać się także z określeniem „czynny podmiot podatkowy”, które ma oznaczać podmiot uprawniony do żądania świadczeń finansowych²¹⁷. Wskazuje się także, że czynnym podmiotem podatkowym jest podmiot, który może korzystać w sferze podatkowej z atrybutu władczości²¹⁸. Powyższe określenia jednakże nawiązują bardziej do techniki podatkowej (konstrukcji podatku) i podatkowoprawnego stanu faktycznego, zaś w mniejszym stopniu do wytworzonego na kanwie tego stanu stosunku podatkowoprawnego.

W niemieckiej literaturze podatkowej pozycję wierzyciela podatkowego określa się trojkiego rodzaju kompetencjami: prawem do nakładania podatku, prawem do czerpania dochodów z podatku oraz prawem do dysponowania (rozporządzania) kwotą uzyskaną z podatku²¹⁹. Częstym zjawiskiem jednakże - zwłaszcza w toku postępującej decentralizacji finansów publicznych – jest to, że dochody podatkowe przypadają innym związkom publicznoprawnym (np. gminom), zaś stanowienie prawa podatkowego leży w kompetencji organów innego związku publicznoprawnego (państwa)²²⁰. Mogą występować także przypadki, gdzie dochody podatkowe przypadają danemu związkowi publicznoprawnemu, zaś podatek ten pobiera i stanowi inny związek publicznoprawny²²¹.

W takich sytuacjach decydujące znaczenie dla statusu wierzyciela podatkowego zdaje się mieć przede wszystkim uprawnienie do poboru podatku. Ten związek publicznoprawny, którego organy pobierają podatek, jest wierzycielem formalnym²²². W przypadku podatków opartych o zasadę samoobliczenia wierzycielem formalnym będzie zaś ten związek publicznoprawny, którego organ podatkowy jest właściwy w wypadku danego podatku. Prowadzi to do wniosku, że za wierzyciela podatkowego należy uznać ten związek

²¹⁷ K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146.

²¹⁸ A. Kostecki, *Podmiotowość prawno-finansowa...*, s. 144.

²¹⁹ G. Stoll, *Das Steuerschuldverhältnis*, Wien 1972, s. 177.

²²⁰ Taka sytuacja dotyczy w Polsce tzw. podatków lokalnych, gdzie jednostki samorządu terytorialnego pobierają podatki i czerpią z nich dochody, lecz kompetencje normodawcze ograniczają się wyłącznie do decydowania o stawkach podatku w określonych ustawowo granicach.

²²¹ Taka sytuacja w Polsce dotyczy np. podatku od spadków i darowizn – wpływy z niego są dochodami gmin, lecz podatek pobierają i stanowią organy państwa.

²²² R. Schranil, *Bestuerungsrecht und Steuranspruch*, Leipzig -Wien 1925, s. 85.

publicznoprawny, który jest władny występować do dłużnika podatkowego z roszczeniem podatkowym²²³.

Także w polskim piśmiennictwie wskazuje się, że wierzycielem podatkowym jest ten podmiot stosunku zobowiązaniowego, który jest uprawniony do żądania poniesienia (uiszczenia) podatku. Dla określenia tego faktu miarodajne jest powstanie roszczenia podatkowego, co w niektórych przypadkach następuje dopiero po zakończeniu roku podatkowego²²⁴. W tym miejscu zauważyć należy, że właściwość taka – że roszczenie podatkowe powstaje dopiero po zakończeniu okresu rozliczeniowego – dotyczy wszystkich podatków o tzw. otwartym stanie faktycznym. Niekoniecznie dotyczy to roku podatkowego. W niektórych podatkach - chociażby w podatku od towarów i usług – okresy rozliczeniowe są krótsze i wynoszą miesiąc (zaś w niektórych przypadkach dotyczących szczególnych grup podatników - kwartał).

W literaturze przedmiotu, akcentując publicznoprawny i zobowiązaniowy charakter stosunku podatkowoprawnego, podkreśla się, że wierzycielem podatkowym jest podmiot prawa publicznego (związek publicznoprawny)²²⁵. Można się spotkać także z określeniem, że wierzycielem podatkowym są osoby prawne typu instytucjonalnego (państwo, samorząd)²²⁶. Jednocześnie jednak wskazuje się, że taka konstrukcja podmiotu uprawnionego sprawdza się na poziomie abstrakcyjnego stosunku prawopodatkowego. W konkretnych zobowiązaniowych stosunkach podatkowoprawnych wierzycielem jest administracja podatkowa, występująca w imieniu państwa²²⁷. Można się spotkać także, z poglądem, że wierzycielem zobowiązania podatkowego jest podmiot reprezentujący władztwo państwowe – organ publicznoprawny (Skarb Państwa bądź gmina działająca przez organa podatkowe)²²⁸. Takie ujęcie jest wszakże niewłaściwe, gdyż instytucja Skarbu Państwa właściwa jest stosunkom prywatnoprawnym (jest emanacją państwa w tych stosunkach), zaś tutaj niewątpliwie nie występuje tego typu stosunek.

Na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego prawa materialnego wierzycielem podatkowym zdaje się być sam związek publicznoprawny, tyle że działający przez swoje organy. Zamknięty katalog organów podatkowych tworzących administrację podatkową -

²²³ W. Merk, *Steurschuldret*, Tübingen 1927, s. 17.

²²⁴ P. Borszowski, *Podmiot...*, s. 3.

²²⁵ A. Nita, *Stosunek...*, s. 24.

²²⁶ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 95.

²²⁷ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 25.

²²⁸ J. Naczyńska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, Państwo i Prawo 1999/1, s. 60.

określony w prawie pozytywnym²²⁹ - sprawia, że obowiązujące przepisy określają zamknięty krąg możliwych wierzycieli podatkowych. Wierzycielem podatkowym (na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego) może być bowiem państwo, gmina, powiat oraz województwo samorządowe. Z uwagi jednakże na to, że w chwili obecnej bezpośrednie dochody z podatków czerpią państwo oraz gminy, w charakterze wierzycieli podatkowych na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego występuje państwo oraz gminy.

Istotne znaczenie ma okoliczność, że wierzyciel podatkowy jest podmiotem prawa publicznego. W związku z tym mówi się o publicznoprawnym charakterze wierzyciela, co skutkuje tym, że wierzyciel podatkowy ma takie uprawnienia, jakie przypisują mu obowiązujące normy prawne, a nie może swoich uprawnień przenosić na inne podmioty, ani też z nich zrezygnować²³⁰.

Szczególny charakter stosunku podatkowoprawnego wyraża się w tym, że wierzyciel podatkowy ma uprawnienie do władczego rozstrzygnięcia sytuacji prawnej podatnika, wynikające z posiadania kompetencji prawnej²³¹ (na poziomie abstrakcyjnego stosunku prawnego te uprawnienia zdają się wynikać przede wszystkim z władztwa podatkowego związku publicznoprawnego).

E) Inne podmioty stosunku podatkowoprawnego

Podmioty, o których była mowa dotychczas (dłużnik podatkowy, wierzyciel podatkowy) były stronami stosunków podatkowoprawnych: odpowiednio stroną zobowiązaną (bierną) oraz uprawnioną (czynną). Obok podmiotów, które występują w charakterze stron stosunku podatkowoprawnego, w stosunku podatkowoprawnym występować mogą inne jeszcze podmioty. Nie występują one jako strony stosunku podatkowoprawnego. Są to przede wszystkim płatnicy oraz inkasenci. Dodatkowo w przypadku stosunków podatkowoprawnych

²²⁹ Zgodnie z przepisami art. 13 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej organami podatkowymi pierwszej instancji są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

²³⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 105.

²³¹ P. Borszowski, *Podmioty...*, s. 5.

powstających na gruncie podatku od towarów i usług w charakterze podmiotu stosunku może występować także tzw. przedstawiciel podatkowy.

Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Definicja zawarta w Ordynacji podatkowej – podobnie jak w wypadku definicji podatnika – nie ma jednak dużego znaczenia praktycznego. Określa ona bowiem konstrukcję płatnika, lecz nie wskazuje tego, jaki konkretnie podmiot będzie płatnikiem. To jest rzeczą szczegółowych przepisów prawa podatkowego, do których odsyła definicja zawarta w Ordynacji podatkowej. Chociaż z rezultatów wykładni językowej zdaje się wynikać co innego, to jednak w literaturze przedmiotu jednolicie przyjmuje się, iż nałożenie na dany podmiot funkcji płatnika może nastąpić wyłącznie na podstawie ustawowej, bezprawne jest zaś uczynienie określonego podmiotu płatnikiem wyłącznie na podstawie przepisów wykonawczych, co nie wyklucza jednak możliwości sprecyzowania, czy też dookreślenia statusu tego podmiotu w takich właśnie przepisach²³².

W praktyce określone kontrowersje związane są z określeniem roli, jaką wykonuje płatnik. Nie ulega bowiem wątpliwości, że same czynności płatnika mają charakter materialno-techniczny. Płatnik nie występuje w charakterze organu administracji publicznej, chociaż działa w interesie państwa²³³. Okoliczność ta podkreślana jest także w orzecznictwie sądowym, gdzie stwierdza się m. in. „płatnik (...) nie jest organem podatkowym w rozumieniu art. 1 k.p.a., a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowych od podatnika mają charakter jedynie czynności techniczno-rachunkowych, które nie wszczynają postępowania podatkowego”²³⁴. W literaturze przedmiotu można się także spotkać ze stanowiskiem, że rola płatnika jest *sui generis* funkcją zleconą z zakresu administracji publicznej²³⁵.

²³² B. Brzeziński (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Toruń 2002, s.32; R. Mastalski (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2004, s. 69; M. Niezgódka-Mendek (w:), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Mendek, Warszawa 2004, s. 61.

²³³ M. Niezgódka-Mendek, *Komentarz...*, s. 60.

²³⁴ Wyrok NSA z dnia 11 listopada 1984 r., Sygn. akt SA/Gd 929/84, publ. ONSA 1984/2/115.

²³⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999, s. 29.

Dla uznania, że dany podmiot jest płatnikiem nie ma znaczenia to, czy przepisy prawa podatkowego wprost nazywają go płatnikiem. Rozstrzygające znaczenie ma to, czy obowiązki nałożone na dany podmiot mają charakter obowiązków płatnika (tzn. dotyczą obliczenia podatku, pobrania go od podatnika i wpłacenia na rachunek organu podatkowego). Fakt ten jest dostrzegany także w orzecznictwie: „*Jeżeli szczegółowe przepisy podatkowe powierzają określonym podmiotom obliczanie i pobieranie od podatnika podatku i wpłacanie go na właściwy rachunek, to podmiot ten staje się płatnikiem (...) bez względu na to, czy w przepisach szczegółowych został on wyraźnie nazwany płatnikiem*”²³⁶.

Z punktu widzenia konstrukcyjnego płatnik jest osobą trzecią, nie urzeczywistniającą ustawowego stanu faktycznego normy podatkowoprawnej, a przy tym obowiązana z tytułu podatku, na podstawie przepisów ustawy, nakazujących mu wypełnianie obowiązków podatkowych, ciężących na podmiocie podatkowym²³⁷. W literaturze przedmiotu w tym kontekście wskazuje się także na okoliczność, że płatnik nie jest związany z podatkowoprawnym stanem faktycznym rodzącym obowiązek podatkowy²³⁸.

Płatnik – o czym była już mowa - jest obowiązany z tytułu podatku, nie będąc jednocześnie stroną stosunku podatkowoprawnego. W piśmiennictwie wskazuje się, że występowanie w stosunku podatkowoprawnym takiego podmiotu jak płatnik wynika z braku w prawie podatkowym zasady osobistego świadczenia dłużnika podatkowego²³⁹. Charakter obowiązków ciężących na osobie płatnika sprawia, że stanowi on swoiste ogniwo pośrednie pomiędzy podatnikiem a organem administracji²⁴⁰. Pośrednictwo to dotyczy realizacji świadczenia podatkowego. Można się także spotkać z poglądem, że treścią stosunku (między płatnikiem a wierzycielem podatkowym) jest obowiązek zapłaty przez płatnika określonej kwoty przypadającej od płatnika (co nie czyni go dłużnikiem podatkowym)²⁴¹. Wskazuje się też jednak, że instytucja płatnika pozwala jednocześnie na uproszczenie i skrócenie

²³⁶ Wyrok NSA z dnia 25 września 1987 r., Sygn. akt III SA 316/87, publ. ONSA 1987/2/66.

²³⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 60.

²³⁸ R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 67.

²³⁹ P. Borszowski, *Podmioty...*, s. 4. Trudno się wszakże z takim poglądem zgodzić. Wydaje się, że instytucja płatnika została do prawa podatkowego wprowadzona ze względów pragmatycznych, z uwagi na efektywność poboru podatku (także w formie zaliczkowej). Orzecznictwo podatkowe stoi zaś na stanowisku, że zapłata dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika (zob. uchwałę NSA z dnia 26 maja 2008 r., sygn. I FPS 8/07, publ. ONSAiWSA z 2008 r. Nr 5, poz. 79).

²⁴⁰ R. Mastalski, *Obowiązek...*, s. 214.

²⁴¹ J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 14.

postępowania podatkowego, przeciwdziała powstawaniu zaległości podatkowych oraz zatajaniu przedmiotu opodatkowania²⁴².

Cechy tych obowiązków sprawiają, że płatnik wchodzi w stosunki prawne z podmiotami materialnoprawnego stosunku podatkowego, w tym z organem administracji. Sporne jest, czy płatnik wchodzi w stosunki z podatnikiem.

Wyrażane są też jednak poglądy, że płatnik jest podmiotem odrębnego stosunku podatkowoprawnego, istniejącego między nim a wierzycielem podatkowym²⁴³. Biorąc pod uwagę, że nie ma normatywnych podstaw do tego, aby konstruować stosunek prawny między podatnikiem a płatnikiem, uznać trzeba za właściwą koncepcję, zgodnie z którą między płatnikiem a wierzycielem podatkowym powstaje odrębny stosunek podatkowoprawny. Płatnik ponosi za niewykonanie swoich zadań odrębną odpowiedzialność i jest ona niezależna od odpowiedzialności podatnika za niewykonanie przez niego obowiązku podatkowego. Jak podkreślono w wyroku WSA w Łodzi z dnia 6 października 2004 r.²⁴⁴ „są to dwa odrębne treściowo stosunki prawne, choć oba dotyczą stosunku ze związkiem publicznoprawnym, będącym beneficjentem dochodów podatkowych”.

Płatnik „wyręcza” podatnika w wypełnieniu niektórych z jego obowiązków, lecz nie wchodzi na jego miejsce. Wynika to także z faktu, że obowiązki płatnika nie mają charakteru samodzielnego, lecz są ściśle związane z powinnościami ciężącymi na podatniku, wynikają z tych ostatnich.

W przypadku podatku od towarów i usług płatnikami jest tylko jedna kategoria podmiotów. Stanowi o tym przepis art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z powołanym przepisem organy egzekucyjne, określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁴⁵, oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

Na mocy przepisów ustawy płatnikami będą odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub odpowiednio dyrektor izby celnej (organa egzekucyjne) oraz komornik

²⁴² M. Gintowt-Jankiewicz, Płatnika w prawie podatkowym..., s. 274.

²⁴³ J. Rusek, *Instytucja płatnika...*, Warszawa 2007, s. 14.

²⁴⁴ Sygn. akt I SA/Łd 1774/93, niepublikowanym.

²⁴⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, z późn. zm.

sądowy wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego.

Innym jeszcze uczestnikiem stosunku podatkowoprawnego jest inkasent. Inkasentem – zgodnie z przepisem art. 9 Ordynacji podatkowej – jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Aczkolwiek nie wynika to bezpośrednio z powyższych przepisów, o tym, jaki podmiot będzie inkasentem, decydują szczególne przepisy podatkowe. W przypadku inkasentów występuje wyjątkowa w pewnej mierze sytuacja, gdyż możliwość wprowadzenia inkasa podatków przewidziano w podatkach stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Stąd też podjęcie decyzji co do zarządzenia poboru podatku w ten sposób, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso leży w kompetencji rad gmin. W orzecznictwie podatkowym wskazuje się na szczególny charakter uchwały gminy w tej sprawie: *„Uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego zawierającym przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy. Nie można przyjąć, iż jest ona adresowana wyłącznie do osób wyznaczonych na inkasentów. Mieszkańcy gminy mają prawo wiedzieć, kto jest upoważniony do pobierania podatków, i w istocie uchwała do tych wszystkich mieszkańców jest skierowana; nie jest ona aktem administracyjnym skierowanym do indywidualnie oznaczonego podmiotu w konkretnej sprawie, lecz aktem normatywnym, skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby tych osób będzie dotyczyła”* (wyrok NSA z dnia 26 października 2001 r.²⁴⁶).

Poczynione wyżej uwagi dotyczące pozycji prawnej płatnika jako podmiotu stosunku podatkowoprawnego, odnosić się mogą odpowiednio do osoby inkasenta. Zauważyć wszakże należy, że inkasent występuje dopiero na etapie realizacji stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Jego rola ogranicza się wyłącznie do uczestnictwa w wykonywaniu już istniejącego zobowiązaniowego stosunku prawnego²⁴⁷. Sprowadza się to w zasadzie wyłącznie do czynności technicznych.

Jeszcze jednym uczestnikiem stosunku podatkowoprawnego, o którym należy tutaj wspomnieć, a który występować może wyłącznie w stosunkach podatkowoprawnych w

²⁴⁶ Sygn. akt SA/Rz 1622/01, publ. *Finanse Komunalne* 2002/2/60.

²⁴⁷ R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 69.

podatku od towarów i usług, jest przedstawiciel podatkowy. Możliwość występowania tego podmiotu w stosunkach podatkowopravných jest dość ograniczona, gdyż występować może tylko w niektórych stosunkach powstających na gruncie podatku od towarów i usług, kwalifikowanych ze względu na szczególne cechy dłużnika podatkowego.

3.2.3. Przedmiot stosunku podatkowopravnego

W nauce prawa sporne jest postrzeganie przedmiotu stosunku prawnego. Dotyczy to zarówno samego umiejscowienia elementu przedmiotu w strukturze stosunku prawnego (a nawet jego wyróżniania), jak i rozstrzygnięcia, co jest przedmiotem stosunku. W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak, że trudności związane z określaniem przedmiotu stosunku związane są poniekąd z tym, że próby w tym zakresie obarczone są hipostazą językową²⁴⁸. Przedstawianie przedmiotu stosunku prawnego zakłada bowiem pewne jego urealnienie, tymczasem byt ten można rozważać wyłącznie w kategoriach prawnych (abstrakcyjnych).

Spotkać się można z ujęciami, w których przedmiot stosunku identyfikuje się z treścią stosunku. Nazywa się bowiem przedmiotem stosunku to, do czego jedna strona jest uprawniona, zaś druga zobowiązana²⁴⁹. W innych z kolei ujęciach wskazuje się, że co prawda zasadne jest wyodrębnienie elementu przedmiotu stosunku, lecz nie jako odrębnego elementu struktury tego ostatniego, ale jako część elementu treści. Wyodrębnienie tego elementu i odrębna jego analiza jest jednak uzasadniona szczególną i doniosłą jego funkcją²⁵⁰.

Dominującym jednak ujęciem jest takie, w którym przedmiot stosunku prawnego postrzega się odrębnie od jego treści, jako jeden z elementów jego struktury. Jest to uzasadnione tym, że element treści stosunku można rozumieć jako obejmujący wyłącznie uprawnienia, obowiązki a nawet kompetencje, lecz jednocześnie będące określonymi komponentami wynikającymi bezpośrednio z normy prawnej. Przy takim rozumieniu konieczne jest wyodrębnienie elementu przedmiotu stosunku, który będzie wskazywał bezpośrednio na sposób zachowania się podmiotu (jego uprawnienia i obowiązki). Przy pomocy tego pojęcia można także łatwiej opisać funkcjonowanie danego typu stosunku prawnego, wskazując na związki zachodzące pomiędzy poszczególnymi jego elementami²⁵¹.

²⁴⁸ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 188.

²⁴⁹ A. Jamróz [red.], *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1999, s. 101 i n..

²⁵⁰ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 189-190.

²⁵¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 125.

Pewne kontrowersje w nauce prawa dotyczyły nie tylko umiejscowienia elementu przedmiotu w strukturze stosunku prawnego, ale także samego rozumienia przedmiotu stosunku. Poglądy na temat przedmiotów stosunków prawnych przeszły znaczącą ewolucję, gdyż przyjmowano, że są nimi zarówno wszelkie zachowania podmiotu prawa, jak i rzeczy oraz ich zbiory, a także prawa podmiotowe o charakterze majątkowym²⁵². Zdarza się także wyodrębnianie trzech grup przedmiotów stosunku prawnego, a mianowicie przedmiotu prawnego, wolicjalnego oraz materialnego, z tym wszakże zastrzeżeniem, że tylko ten pierwszy zawsze występuje w każdym stosunku prawnym, zaś pozostałe dwa nie mają już takiego charakteru²⁵³.

W ujęciu monistycznym przyjmuje się, że przedmiotem stosunku prawnego jest określone zachowanie²⁵⁴. Należy jednak zauważyć, że u wielu autorów można spotkać się z poglądem, wedle którego przedmiotem stosunków prawnych są także obiekty, czy też przedmioty, których dotyczą owe zachowania²⁵⁵. Niekiedy łączy się samo zachowanie z obiektem, którego zachowanie dotyczy, wskazując że łącznie są one przedmiotem stosunku prawnego²⁵⁶.

Takie ujmowanie przedmiotu stosunku prawnego jest charakterystyczne przede wszystkim dla stosunków cywilnoprawnych. W ujęciu administracyjnoprawnym wskazuje się przede wszystkim na działania organów administracji publicznej jako na przedmiot stosunku. Píše się, że w typowym stosunku administracyjnoprawnym jego specyficznym przedmiotem nie jest pewne działanie²⁵⁷ wyłącznie faktyczne, tj. pewne czynienie, nieczynienie lub znoszenie, które nie służy wypełnieniu uprawnień lub powinności prawnych przy nastawieniu na określenie praw lub obowiązków, lecz wprowadzenie (tym działaniem) normatywnie określonego stanu prawnego do sfery rzeczywistości²⁵⁸.

W stosunku podatkowoprawnym istotne znaczenie ma jednakże jego charakter zobowiązaniowy. Stąd też w tym przypadku przedmiotem stosunku jest zachowanie nie tylko organów administracji, ale także i podmiotów składających się na drugą stronę stosunku. W literaturze przedmiotu można spotkać się z twierdzeniem, że przez przedmiot

²⁵² J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień...*, s. 216 i n..

²⁵³ O. S. Joffe, M. D. Szargorodski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1963, s. 193 i n.

²⁵⁴ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki...*, s. 150.

²⁵⁵ Tak np. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998, s. 232.

²⁵⁶ E. Gniewek, *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, Wrocław 1998, s. 53.

²⁵⁷ Z kontekstu tego opisu wynikałoby, że bardziej poprawnym wyrażeniem byłoby tutaj nie tyle „działanie” - zakładające aktywność - lecz „zachowanie”.

²⁵⁸ J. Filipek, *Prawo administracyjne...*, s. 22-23.

zobowiązaniowego stosunku prawnego rozumieć należy zachowanie się podmiotów tego stosunku oraz przedmiot tego zachowania się, który można określić mianem wewnętrznego przedmiotu stosunku prawnego²⁵⁹. Zauważyć jednak należy, że w tym przypadku ów wewnętrzny przedmiot stosunku prawnego w praktyce ma znacznie mniejsze znaczenie.

Wydaje się także, iż na poziomie abstrakcyjnego stosunku prawnego prawa materialnego przedmiot stosunku ma charakter specyficzny. Zachowanie się stron stosunku jest jeszcze po części nieskonkretyzowane, a po części ma charakter potencjalny.

W tym miejscu wskazać trzeba, że podobnie jak w przypadku podmiotów, odróżniać należy przedmiot stosunku podatkowoprawnego od przedmiotu opodatkowania. Ten ostatni nie jest bowiem elementem stosunku podatkowoprawnego, lecz jest jednym z elementów konstrukcyjnych podatku. Wspomina o nim zresztą przepis art. 217 Konstytucji RP, nakazując jego określenie w ustawie.

Przedmiot opodatkowania i przedmiot stosunku podatkowoprawnego to oczywiście zupełnie odrębne kategorie, tym niemniej jednak wskazuje się na ścisły związek przedmiotu opodatkowania z przedmiotem stosunku podatkowoprawnego²⁶⁰. Wynika to, jak się wydaje, przede wszystkim stąd, że norma materialnego prawa podatkowego wyraża stosunek podatkowoprawny w jego abstrakcyjnej postaci, co prowadzi do tego, że „elementy konstrukcji podatku” okazują się nie tyle „elementami podatku”, o ile elementami normy podatkowoprawnej czy też elementami stosunku podatkowoprawnego²⁶¹.

Konieczność odróżniania przedmiotu stosunku podatkowoprawnego oraz przedmiotu podatku rodzi jednak potrzebę określenia tegoż ostatniego.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przedmiot podatku – jako element konstrukcyjny podatku – ma charakter komponentu „zwoornikowego”, czy też „łącznikowego” pomiędzy podmiotem podatku a podstawą opodatkowania. Jest on jednocześnie tym elementem konstrukcyjnym określonym w hipotezie normy podatkowoprawnej, który stanowi przyczynę sprawczą zastosowania (uruchomienia) – czy też na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego: wyznaczenia - dyspozycji normy podatkowoprawnej²⁶². W doktrynie przyjmuje się, że zakres przedmiotu opodatkowania musi

²⁵⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 127.

²⁶⁰ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 75.

²⁶¹ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 156.

²⁶² A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 166-167.

być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej²⁶³. Precyzja zapewnia bowiem realizację zasady ochrony prawnej podatnika, zgodnie z którą nie powinien on być obciążony żadnym świadczeniem pieniężnym poza takim, które jest możliwe do przewidzenia na podstawie ustawy podatkowej²⁶⁴.

Wyróżnić można dwa sposoby przedstawiania przedmiotu podatku. Można rozprawiać o nim w kategoriach pojęcia normatywnego (określonego w prawie pozytywnym), ale można również mówić o doktrynalnym rozumieniu przedmiotu podatku (jako określonej instytucji podatkowoprawnej).

Jeśli chodzi o płaszczyznę normatywną, to tutaj można spotkać się z dwoma ujęciami przedmiotu podatku. Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, występuje dwoiste rozumienie przedmiotu podatku - jako określone zachowanie się podmiotu podatku, a nadto jako obiekt tego zachowania. W każdym razie uprzedmiotowienie obiektu zachowania jest pewnym skrótem myślowym²⁶⁵ - dodajmy, niechybnie prowadzącym do wskazywanej już hipostazy. Tym niemniej jednak znajduje ono swój wyraz w przepisach podatkowych²⁶⁶, chociaż i wtedy - jak słusznie zauważa się w doktrynie - określenie takich „obiektów” jako przedmiotów opodatkowania stanowi w istocie rzeczy jedynie „punkt odniesienia” określonego zachowania się podmiotu podatkowego²⁶⁷. Tego rodzaju zabieg normatywny nazywa się także skrótem techniczno-prawnym nie wywołującym istotnych, ujemnych skutków w procesie stosowania prawa²⁶⁸.

Także na płaszczyźnie doktrynalnej panuje zróżnicowanie co do rozumienia przedmiotu podatku. Z jednej strony bowiem istnieją poglądy, które wiążą wyraźnie przedmiot opodatkowania (jako element konstrukcyjny opodatkowania) z drugim elementem tej konstrukcji jakim jest podmiot podatkowy, dostrzegając w przedmiocie opodatkowania cechy, które stanowią przesłankę obejmowania go hipotezą normy podatkowoprawnej²⁶⁹. Z

²⁶³ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1993 r., sygn. akt III ARN 50/92, publ. OSNC 1993/10/18.

²⁶⁴ C. Kosikowski, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 22.10.1993 r., sygn. akt III ARN 50/92*, OSP 1994/3, poz. 39

²⁶⁵ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 37.

²⁶⁶ Np. w podatku rolnym, gdzie stwierdza się, że opodatkowaniu podlegają określone grunty - por. art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

²⁶⁷ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 170.

²⁶⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 53.

²⁶⁹ Tak np. K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146, gdzie stwierdza, że przedmiot opodatkowania to określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Niekiedy więc pomiędzy przedmiotem a podmiotem podatku przedstawiana jest pośrednio, gdy wskazuje się na określone zjawiska powodujące powstanie obowiązku

drugiej zaś strony można się spotkać z poglądami, które za przedmiot podatku uznają określone zjawiska, stany faktyczne lub prawne, bądź też nawet rzeczy lub zdarzenia prawne łączące się z obowiązkiem podatkowym²⁷⁰. Tutaj więc za przedmiot podatku uznany zostaje sam obiekt zachowania podmiotu podatkowego. Współcześnie to drugie ujęcie przedmiotu podatku – będące niewątpliwie pewnym uproszczeniem – zdaje się mieć już przede wszystkim znaczenie historyczne.

W tym miejscu podkreślić natomiast należy, że sam przedmiot opodatkowania ma jednak niewątpliwie charakter dwoisty. Występuje tu bowiem określone zachowanie podmiotu podatkowego (traktowane jako pojęcie zbiorcze o charakterze w dużej mierze umownym), zaś niekiedy występuje także obiekt tego zachowania się, przy jego zaistnieniu nie jest konieczne, jeśli zachowanie (będące przedmiotem stosunku) jest ściśle związane z samym podmiotem podatku²⁷¹.

Dość szczególna sytuacja istnieje na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Tam bowiem same przepisy prawa wskazują wyraźnie na przedmiot podatku jako określone zachowania się podmiotów podatku (nazywane czynnościami opodatkowanymi). Sam zaś obiekt owego zachowania się jest w zasadzie zepchnięty na plan dalszy²⁷². Występuje nadto jeden szczególny przypadek kiedy owo „zachowanie się” ma charakter zdecydowanie umowny (konwencjonalny) – w przypadku bowiem niektórych podatników opodatkowaniu podlegają nabyte lub wytworzone towary pozostałe po zakończeniu działalności²⁷³. Owym „zachowaniem się” jest wówczas określony stan faktyczny wywołujący skutki prawne.

W przypadku określania samego przedmiotu stosunku podatkowoprawnego również wskazuje się na określone zachowanie. Dotyczy ono wszakże obu stron stosunku, a nie tylko

podatkowego, które to zjawiska powiązane są z określonym podmiotem – M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1973, s. 210.

²⁷⁰ Tak np. Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 115-116.

²⁷¹ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 177-178 gdzie wskazuje się na takie zachowania jak, np. przebywanie w określonej miejscowości „wypoczynkowej” co rodzi obowiązek zapłaty opłaty miejscowej.

²⁷² Aczkolwiek dalej można spotkać się z ujęciami odnoszącymi przedmiot podatku wyłącznie do obiektów zachowania jakimi są przede wszystkim „towary” oraz „usługi”; znajduje to również w nazwie podatku - „od towarów i usług”, choć w istocie jest on podatkiem od dostawy towarów i od świadczenia usług.

²⁷³ Jest to tzw. opodatkowanie rewanżu likwidacyjnego. Zgodnie bowiem z przepisem art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
- 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

podmiotu podatkowego (jak ma to miejsce w przypadku przedmiotu podatku rozumianego jako element konstrukcyjny podatku). Niewątpliwie sposób zachowania się poszczególnych stron stosunku determinowany jest przede wszystkim przez ich relację do świadczenia podatkowego. Z tego też punktu widzenia wyróżnić można stronę głównie zobowiązaną (dłużnika podatkowego) i stronę przede wszystkim uprawnioną (wierzyciela podatkowego).

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że sposób zachowania się podmiotów stosunku podatkowoprawnego nie został dokładnie określony, a to przede wszystkim z uwagi na fakt, że zobowiązania w poszczególnych podatkach charakteryzują się znacząco różnorodnością i odmiennością faktyczną²⁷⁴.

Z tych to właśnie powodów w przepisach Ordynacji podatkowej określono jedynie ogólny sposób zachowania się. O ile w przypadku stosunku podatkowoprawnego istniejącego na etapie zobowiązania podatkowego decydujące znaczenie przypisuje się przede wszystkim brzmieniu przepisu art. 5 Ordynacji podatkowej, o tyle w przypadku abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego (pozostającego na etapie obowiązku podatkowego) znaczenie przypisać należy przede wszystkim przepisowi art. 4 Ordynacji podatkowej, mając wszakże na uwadze brzmienie art. 5 Ordynacji podatkowej.

W piśmiennictwie wskazuje się, że zachowanie podatnika polega na spełnieniu świadczenia, to znaczy zapłacie podatku, przy czym sposób tego zachowania się jest określony szczegółowo w poszczególnych obowiązkach podatkowych²⁷⁵.

W przypadku abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego zachowanie podatnika trzeba będzie określić inaczej. Na tym etapie nie istnieje jeszcze skonkretyzowane zobowiązanie do zapłaty podatku. Mamy do czynienia jedynie z nieskonkretyzowaną powinnością. Na tym etapie można by określić zachowanie podatnika przede wszystkim jako oczekiwanie na powstanie zobowiązania podatkowego połączone z gotowością do poniesienia świadczenia podatkowego w razie przerodzenia się abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego w stosunek konkretny (istniejący na poziomie zobowiązania podatkowego). Takie określenie zachowania podatnika byłoby wszakże niepełne. Spełnienie świadczenia podatkowego jest bowiem nie czynnością jednorodną, lecz określonym zespołem funkcjonalnie sprzężonych zachowań o charakterze faktycznym oraz konwencjonalnym. Przykładowo wskazuje się tutaj na takie czynności jak zgłoszenie się

²⁷⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 129.

²⁷⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 130.

podatnika do właściwych organów podatkowych w celu objęcia ewidencją²⁷⁶, obliczenie i zadeklarowanie podatku, zapłata podatku²⁷⁷.

Wydaje się, że można również przyjąć, że na etapie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego (na poziomie obowiązku podatkowego) formą zachowania podatnika ma być również konstatacja przez podatnika faktu powstania obowiązku podatkowego, ewentualnie także zmian w zakresie tego obowiązku. To zachowanie połączone jest także z koniecznością znoszenia faktu powstania i trwania obowiązku podatkowego. Następnie, w zależności od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych w danym podatku, podatnik ma obowiązek poinformować organ podatkowy o powstałym (zmienionym) obowiązku podatkowym²⁷⁸, bądź też winien oczekiwać na ewentualne przekształcenie się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, mając baczenie na okoliczności, które mogą to spowodować²⁷⁹. Jednocześnie ustawy podatkowe poprzez odpowiednie regulacje zobowiązują podatnika do owego baczenia, nakładając na niego rozmaite obowiązki, mające gwarantować, że podatnik będzie w stanie spoznać powstałe zobowiązanie podatkowe, a które to obowiązki jednocześnie umożliwiają organom podatkowym ewentualną następczą kontrolę w tym zakresie²⁸⁰. Oczywiście w przypadku podatków, w których obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstają jednocześnie, istotą zachowania dłużnika będzie przede wszystkim znoszenie powstania obowiązku podatkowego.

Podobnie jak w przypadku dłużnika podatkowego, także i sposób zachowania się wierzyciela podatkowego nie został określony w obowiązujących przepisach podatkowych. W piśmiennictwie wskazuje się, że w zależności od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych wyróżnić można dwie podstawowe formy zachowania się wierzyciela podatkowego. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających na mocy doręczenia decyzji konstytutywnej zachowanie wierzyciela podatkowego polega na wydaniu i

²⁷⁶ Przy czym może to być ewidencja ogólna dotycząca wszystkich podatników jaką jest ewidencja NIP, bądź też dodatkowo również ewidencja szczegółowa, jaką jest np. rejestr podatników podatku od towarów i usług, bądź też rejestr podatników akcyzy.

²⁷⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 134.

²⁷⁸ Jak ma to miejsce np. w podatku od nieruchomości - por. art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych, t. j. Dz. U. 2002, nr 9, poz. 84 ze zm. Podobne konstrukcje przewidziane są także w podatku leśnym oraz w podatku rolnym.

²⁷⁹ Biorąc pod uwagę, że znaczna część podatków ma charakter podatków o otwartym stanie faktycznym, zdarzeniem powodującym przekształcenie się zobowiązania podatkowego w obowiązek podatkowy może być po prostu upływ czasu i zamknięcie się danego okresu rozliczeniowego, w ramach którego powstaje zobowiązanie podatkowe.

²⁸⁰ Obowiązki w tym zakresie dotyczą przede wszystkim prowadzenia różnego rodzaju dokumentacji podatkowej.

doręczeniu decyzji podatkowej, a jego formą jest działanie²⁸¹. Wydaje się natomiast, że w przypadku, gdy stosunek podatkowoprawny jest na poziomie abstrakcyjnym (na etapie obowiązku podatkowego), to wówczas zachowanie organu podatkowego w istocie polega na oczekiwaniu na powstanie zobowiązania podatkowego, co jest połączone z ewentualnym badaniem, czy skutek taki już nastąpił. W przypadku podatków, w których obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstają równocześnie, okres oczekiwania nie wystąpi i zachowanie organu będzie przede wszystkim polegać na badaniu powstania zobowiązania podatkowego.

Natomiast w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa – tj. na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania – sposób zachowania się wierzyciela ma charakter mieszany: polega bowiem na oczekiwaniu na spełnienie świadczenia przy jednoczesnym podejmowaniu czynności zabezpieczających jego prawidłowe wykonanie (wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego)²⁸². Na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego można zaś wyróżnić przede wszystkim oczekiwanie wierzyciela podatkowego na ewentualne skonkretyzowanie się obowiązku podatkowego w zobowiązaniu podatkowym.

W stosunku podatkowoprawnym określone obowiązki ciążyą także na innych podmiotach stosunku podatkowoprawnego, w tym przede wszystkim na płatniku (inkasencie). Sposób ich zachowania się nie jest jednak przedmiotem zobowiązania podatkowego, lecz przedmiotem czynności zapewniających wykonanie świadczenia²⁸³. Powyższą uwagę można odnieść także odpowiednio do sposobu zachowania się tego szczególnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego w podatku od towarów i usług, jakim jest przedstawiciel podatkowy. Jego zachowanie także bowiem dotyczy czynności związanych z wykonaniem zobowiązania.

Sposób zachowania się poszczególnych stron stosunku podatkowoprawnego determinowany jest – o czym była już mowa - przede wszystkim przez ich relację do świadczenia podatkowego. Należy zatem umiejscowić samo świadczenie podatkowe w strukturze stosunku, czy też jako komponent tego elementu struktury stosunku podatkowoprawnego, jakim jest przedmiot tego stosunku. W piśmiennictwie wskazuje się, że świadczenie podatkowe jest przedmiotem zobowiązania²⁸⁴. Zauważyć w tym miejscu należy,

²⁸¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 131.

²⁸² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 132.

²⁸³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 132.

²⁸⁴ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 139.

że można by tutaj podnieść zarzut hipostazy, jeśli pojmowałoby się „świadczenie” w kategoriach samego obiektu zachowania się. Tymczasem świadczenie nie jest w tym ujęciu przedmiotem (jak często bywa potocznie rozumiane²⁸⁵), lecz oznaczeniem zachowania polegającego na świadczeniu czegoś na czyjąś rzecz. Określony podmiot „świadczy” - i w tym rozumieniu świadczenie jest sposobem jego zachowania się (a nie skutkiem tego zachowania). W stosunkach podatkowoprawnych wynikających z prawa materialnego, to świadczenie ma oczywiście charakter podatkowy. W tym kontekście świadczenie podatkowe jest utożsamiane z podatkiem rozumianym jako kwota należna do zapłaty z tytułu zobowiązania podatkowego. Takie rozumienie znajduje swoje normatywne oparcie w brzmieniu art. 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Mając jednakże na uwadze to, że przedmiotem stosunku prawnego jest określone zachowanie, można mówić o świadczeniu podatkowym nie tyle jako o kwocie należnej do zapłaty²⁸⁶, co jako o zapłacie kwoty należnej. Tym niemniej jednak cechy podatku - określone w art. 6 Ordynacji podatkowej - wpływają także na świadczenie podatkowe rozumiane jako zachowanie się polegające na zapłacie kwoty należnej wynikającej ze zobowiązania podatkowego.

3.2.4. Treść stosunku podatkowoprawnego

Kolejnym istotnym elementem struktury stosunku prawnego, który powszechnie wyróżniany jest w nauce prawa, jest jego treść. Ten komponent wiąże się przede wszystkim z dyspozycją normy prawnej, kształtującej stosunek prawny (normy prawnej będącej poprzednikiem stosunku). Jak wskazuje się bowiem w piśmiennictwie cywilistycznym, z racji tego, że dyspozycja (normy) określa prawa i obowiązki stron, płynące z tej dyspozycji prawa i obowiązki można uważać za treść stosunku prawnego. Dotyczy to także stosunków prawnych istniejących na poziomie stosunków abstrakcyjnych. W tym przypadku bowiem, na tym etapie, dyspozycja zachowania zostaje wyznaczona (jej realizacja następuje na poziomie konkretnego stosunku prawnego), lecz istotą stosunków abstrakcyjnych - wynikających z samej ich konstrukcji - jest prawo lub obowiązek określonego zachowania.

²⁸⁵ Np. w zbitkach słownych typu: świadczenie rentowe, świadczenie rzeczowe etc.

²⁸⁶ Gdyż wówczas zdaje się popadać w hipostazę.

Nawet przy przyjęciu, że są to zachowania możliwe (potencjalne), tak, czy inaczej są to prawa i obowiązki²⁸⁷.

Powiązanie uprawnień i obowiązków z dyspozycją normy zauważa się także w nauce (szeroko rozumianego) prawa finansowego. Wskazuje się bowiem, że uprawnienia i obowiązki finansowoprawne są określone w dyspozycji normy finansowoprawnej²⁸⁸. Pogląd powyższy niewątpliwie można przenieść na grunt prawa podatkowego. To bowiem dyspozycja normy podatkowoprawnej wyznacza powinny lub potencjalny sposób zachowania się podmiotów (stron) stosunku podatkowoprawnego, określając tym samym ich uprawnienia i obowiązki.

W literaturze prawa cywilnego podkreśla się, że element treści stosunku pozwala także na rozróżnienie poszczególnych typów stosunków prawnych, np. stosunku sprzedaży, najmu, czy też zlecenia²⁸⁹. Poglądu powyższego nie można przenosić na grunt prawa podatkowego, przede wszystkim z tego powodu, że nie można tam wyróżnić rozmaitych typów stosunków prawnych na wzór cywilistyczny. Typ stosunku zasadniczo jest jeden i jest to stosunek podatkowy prawa materialnego, którego przedmiotem jest świadczenie podatkowe. Treść stosunku w jego zasadniczych ramach będzie więc analogiczna w przypadku wszystkich podatków – podstawowym obowiązkiem podatnika będzie spełnienie świadczenia podatkowego.

Stosunek podatkowoprawny wykazuje ściśle związki ze stosunkami administracyjnoprawnymi. W nauce prawa administracyjnego wskazuje się, że tylko administracja publiczna może być uprawniona lub zobowiązana do autorytatywnych działań. Tylko jej działania mogą określać prawa i obowiązki, które wiążą prawnie. Natomiast jednostka stwarza swoimi działaniami tylko przesłanki faktyczne dla działań administracji publicznej²⁹⁰.

Powyższy pogląd należy w zasadzie zaaprobować na gruncie prawa podatkowego. Stosunki podatkowoprawne – podobnie jak stosunki administracyjnoprawne - wiążą się bowiem z podległością kompetencyjną. W tym miejscu należy wszakże poczynić dwa zastrzeżenia. Po pierwsze, wydaje się, że kwestia niniejsza nie ma aż tak dużego znaczenia na gruncie prawa podatkowego, a to z uwagi na znaczącą rolę podatkowego stanu faktycznego

²⁸⁷ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 187

²⁸⁸ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 150.

²⁸⁹ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s.187-188.

²⁹⁰ J. Filipek, *Prawo administracyjne...*, s. 20.

dla powstawania stosunków podatkowoprawnych i ich treści. Po drugie zaś należy zbadać, czy na gruncie prawa podatkowego, w przypadku niektórych szczególnych konstrukcji prawnych występujących w podatku od towarów i usług, nie ma miejsce sytuacja, w której działania jednostki (podatnika) nie kreują w jakiejś mierze określonych obowiązków organu podatkowego, przy czym same te działania mają charakter wiążący dla organów podatkowych i jednocześnie podejmowane są w ramach odrębnego – od stosunku podatkowego prawa materialnego - stosunku prawnego istniejącego pomiędzy podmiotem będącym podatnikiem a organem podatkowym.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że treść stosunku podatkowoprawnego ukazuje relacje faktyczne i normatywne zachodzące pomiędzy podmiotami, które w następstwie ich urzeczywistnienia określają przedmiot zachowania się, tj. przedmiot stosunku²⁹¹.

Analizując treść stosunku podatkowoprawnego wskazać należy przede wszystkim na uprawnienia i obowiązki stron stosunku. To właśnie bowiem prawa i obowiązki stron stosunku determinują treść stosunku podatkowoprawnego²⁹².

Zauważyć jednakże należy, że na element treści stosunku podatkowoprawnego składa się także niezwykle istotny komponent, jakim jest podatkowoprawny stan faktyczny (nazywany także ustawowym stanem faktycznym normy podatkowej). Stan faktyczny jest bowiem tym czynnikiem, który pozostaje na granicy pomiędzy normą prawną a elementem treści zobowiązania podatkowego (czy też szerzej stosunku podatkowego prawa materialnego) i związany jest z przejściem normy prawnej w stadium konkretyzacji²⁹³.

Norma prawa kwalifikuje bowiem stan faktyczny zarówno jako całość, jak i określone jego elementy. Stan faktyczny pozostaje jednocześnie pierwszym etapem realizacji normy prawnej²⁹⁴. W obszarze prawa podatkowego kwalifikacja ta ma charakter zupełny. Normy prawa podatkowego mają bowiem charakter bezwzględnie obowiązujący. W związku z tym stan faktyczny jest kwalifikowany w sposób zupełny – tzn. kompleksowo i szczegółowo. Wszelkie konieczne elementy stanu faktycznego - kwalifikowanego przez normą prawną – są już zatem określone przez ustawodawcę²⁹⁵.

²⁹¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 210.

²⁹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 137.

²⁹³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 211.

²⁹⁴ J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze. Zeszyt 99, Kraków 1982, s. 42 i n.

²⁹⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 222.

Taki a nie inny charakter podatkowoprawnego stanu faktycznego powoduje, że jego konstrukcja wyznacza zakres stosunku podatkowoprawnego²⁹⁶. Także zatem w tym sensie możemy mówić o kwalifikacji stanu faktycznego.

Podatkowy stan faktyczny ma charakter szczególny. W zakresie powstawania stosunków podatkowych prawa materialnego stosunek ten zastępuje wolę bycia zobowiązanym, czy też pojęcie zgodnej woli stron²⁹⁷, jaka konieczna jest do zawiązania stosunków zobowiązaniowych w prawie cywilnym. Zastępuje on zasadę autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych²⁹⁸. Podmiot podatkowy ma zaś jedynie możliwość takiego pokierowania swoim zachowaniem, aby nie urzeczywistnił się podatkowoprawny stan faktyczny²⁹⁹. W przypadku zaś jego urzeczywistnienia powstanie stosunku podatkowoprawnego z jego udziałem jest całkowicie niezależne od jego woli oraz wiedzy (świadomości w tym zakresie). To właśnie bowiem podatkowoprawny stan faktyczny – określony ogólnie i abstrakcyjnie w ustawach podatkowych - jest przyczyną sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego (w prawie podatkowym)³⁰⁰.

Pojęcie stanu faktycznego jest dość dobrze ugruntowane w nauce prawa podatkowego. Przy jego definiowaniu doktryna odnosi się zarówno do przesłanek określonych w materialnym prawie podatkowym, jak i do skutków prawnych urzeczywistnienia się tych przesłanek. Wskazuje się bowiem, że jest to ogół znamion stanu faktycznego zawartego w normach regulujących poszczególne podatki, będący jednocześnie przyczyną sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego w dziedzinie opodatkowania³⁰¹. Definiuje się go także jako ogół abstrakcyjnych przesłanek zawartych w materialnej normie podatkowej, których urzeczywistnienie wywołuje określone skutki prawne³⁰².

Mimo dość zgodnie brzmiących określeń pojęcia podatkowoprawnego stanu faktycznego (czy też ustawowego stanu faktycznego normy podatkowej), skupiających się na prawnym określeniu zwracających uwagę na prawne określenie przesłanek o doniosłości

²⁹⁶ A. Nita, *Stosunek...*, s. 34.

²⁹⁷ A. Hensel, *Steuerrrecht*, Berlin 1927, s. 42.

²⁹⁸ R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji Ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2005/8, s. 7.

²⁹⁹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 41.

³⁰⁰ R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji...*, s. 7.

³⁰¹ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 59.

³⁰² A. Nita, *Stosunek...*, s. 17-18.

podatkowoprawnej, sporne w doktrynie bywa rozumienie owego „ogółu” przesłanek³⁰³. Można bowiem spotkać się z wąskim rozumieniem tego pojęcia. Wówczas jego zakres sprowadza się do przedmiotowych przesłanek opodatkowania, zaś sam podatkowoprawny stan faktyczny odpowiada przedmiotowi opodatkowania³⁰⁴. W szerokim rozumieniu podatkowoprawnego stanu faktycznego do ogółu przesłanek – obok przesłanek przedmiotowych – zalicza także terytorialny zakres stosunku podatkowoprawnego oraz przesłanki podmiotowe określające osobę dłużnika podatkowego³⁰⁵. Takie też szerokie ujęcie podatkowoprawnego stanu faktycznego dominuje w polskiej nauce prawa podatkowego. Niewątpliwie zresztą występują ku temu podstawy normatywne, o czym poniżej.

Zauważyć w tym miejscu także należy, że przydatną koncepcją zdaje się być także konstrukcja negatywnego stanu faktycznego. Jest to instytucja zawężająca ogólnie określony podatkowy stan faktyczny w ten sposób, że wskazuje na określone stany i zdarzenia, które spełniają przesłanki ogólniej określonego podatkowego stanu faktycznego, lecz wyraźnie wyłączone są z jego zakresu. W piśmiennictwie – opisując konstrukcję negatywnego stanu faktycznego - używa się obrazowego określenia, że negatywne stany faktyczne „źlobią” podatkowoprawny stan faktyczny, co powoduje wykluczenie opisanych przez nie podmiotów lub sytuacji z zakresu poszczególnych ustaw podatkowych³⁰⁶. Normatywnym wyrazem konstruowania negatywnych stanów faktycznych są przepisy ustaw podatkowych wyłączające stosowanie tych ustaw podatkowych do określonych sytuacji lub (rzadziej) podmiotów³⁰⁷.

Szerokie rozumienie podatkowoprawnego stanu faktycznego znajduje swoje normatywne oparcie. Jest to podstawa szczególna, gdyż stanowi ją przepis rangi konstytucyjnej. Zgodnie bowiem z przepisem 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. Zasada wyłączności ustawy w ogólności – co odnosi się także do prawa daninowego – pełni funkcje gwarancyjne. To

³⁰³ Na rozbieżności w tym zakresie wskazuje także W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, ODDK Gdańsk 2003, s. 80.

³⁰⁴ W. Merk, *Steuerschuldrecht...*, s. 35 i n.

³⁰⁵ A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny* (w:) *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 132.

³⁰⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1993, s. 31.

³⁰⁷ Przykładowo art. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi, że przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;

bowiem ustawa jest podstawą i granicą działalności administracyjnej³⁰⁸. Tego rodzaju regulacja gwarancyjna w zakresie dotyczącym podatków i innych danin publicznych zdaje się być standardem w nowoczesnych demokracjach. Wprost wyraża ją wiele ustaw konstytucyjnych państw europejskich, zaś nawet jeśli nie jest wyrażona wprost w konstytucji, to wyprowadza się ją z odpowiednich postanowień tego aktu³⁰⁹. Panuje przy tym przekonanie, że zasada, o której mowa jest wręcz jednym z filarów zachodniej demokracji, gdyż stanowi demokratyczną gwarancję pozwalającą przeciwdziałać arbitralnemu nakładaniu podatków przez władzę państwową (rząd)³¹⁰. Regulacja ta tradycyjnie była wyrażana *expressis verbis* w polskich konstytucjach, za wyjątkiem Konstytucji PRL z 1952 r.³¹¹

Na temat rozumienia nakazu wynikającego z niniejszej regulacji konstytucyjnej napisano już bardzo wiele³¹²; w tym miejscu można natomiast stwierdzić, że powyższa norma wprowadza bezwzględny nakaz precyzowania w przepisach ustawowych (przy czym powinna to być ustawa zarówno w znaczeniu formalnym, jak i materialnym) tych wszystkich składników, które zostały wymienione w art. 217 Konstytucji.

Żadne organy podatkowe nie mają możliwości arbitralnego, czy też władczego określania tych składników³¹³. Jednocześnie to ustawa określa, jakie składniki podatkowy stan faktyczny zawiera. Ustawodawca podatkowy w określaniu stanu faktycznego powinien być konsekwentny aż do spełnienia zasady zupełności³¹⁴. W ustawie powinny być zaś uregulowane wszystkie podstawowe elementy konstrukcji podatku, tak aby unormowanie zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności³¹⁵.

W piśmiennictwie wskazuje się ponadto, że ustawy podatkowe określają kolejność spełniania się poszczególnych elementów (komponentów) podatkowego stanu faktycznego .

³⁰⁸ M. Wyrzykowski, *Legislacja – demokratyczne państwo prawa – radykalne reformy polityczne i gospodarcze*, Państwo i Prawo 1991/5, s. 24.

³⁰⁹ Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, KPP 2000/1, s. 10.

³¹⁰ Ch. Geppaart, *Thresholds for Access to the Tax Court (w:) Taxpayer Protection in the European Union*, [red.] D. Albregtse, H. Van Aredonk, Hague – London – Boston 1998, s. 35-36.

³¹¹ N. Galj, *Konstytucyjne ujęcie problematyki finansów*, Państwo i Prawo 1989/11, s. 26.

³¹² por. np. H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, Głosa 1999/6, s. 1 i n.; J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Głosa 1999/1, s. 1 i n.; C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, Państwo i Prawo 1998/2, s. 3; R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa a Konstytucja RP*, Monitor Podatkowy 1998/12, s. 385; T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji (w:) Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 207; por. także Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, publikacja elektroniczna – <http://www.trybunal.gov.pl>.

³¹³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 215.

³¹⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 220.

³¹⁵ Tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 listopada 1999 r., syg. akt K 28/98, OTK 1999/7/156.

Powołując się na przykład podatku od towarów i usług wskazuje się, że podmiot ma najpierw dookreślić swój status oraz status organu podatkowego (poprzez dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego), zaś potem może przystąpić do dalszych czynności dotyczących przedmiotu opodatkowania³¹⁶. Z poglądem powyższym nie do końca można się zgodzić. Rzeczywiście, w przypadku większości podatków – także w podatku od towarów i usług – ziszczenie się podatkowego stanu faktycznego rozpoczyna się od elementu podmiotu. Nie jest jednakże tak, że faktyczny stan podatkowoprawny nie ziści się bez dookreślenia swego statusu przez podmioty podatkowe. Komponent podmiotowy spełni się niezależnie od tego, czy nastąpi dookreślenie swego statusu (czy też nie przez) podmiot podatku. Oczywiście zgodzić się można z twierdzeniem, że czynność sprecyzowania swego statusu przez podmiot podatkowy jest zachowaniem preferowanym przez ustawodawcę. Nie jest jednakże tak, iż jest to warunek *sine qua non* ziszczenia się podatkowoprawnego stanu faktycznego.

Zasadniczym wszakże komponentem elementu treści stosunku podatkowoprawnego są uprawnienia i obowiązki stron stosunku. W tym rozumieniu można mówić o tym, że treść stosunku jest spoiwem łączącym podmioty (strony) stosunku oraz przedmiot. Treść stosunku wyznacza podmiotom stosunku jego przedmiot. Określając bowiem uprawnienia i obowiązki, wskazuje na powinności i możliwości określonych zachowań, w ten sposób determinując przedmiot stosunku (czyli zachowania podmiotów).

W nauce prawa pojęcie uprawnienia i obowiązku rozumiane są dość jednolicie. Uprawnienie pojmuje się przede wszystkim jako określony w normie prawnej wybór sposobu zachowania się adresata normy, co skutkuje zazwyczaj powstaniem obowiązku odpowiedniego zachowania się drugiej strony stosunku³¹⁷. Wskazuje się również, że uprawnienie to stan podmiotu stosunku prawnego, który polega na tym, że może on zachować się w określony w normie prawnej sposób³¹⁸. Zdarza się też pojmowanie uprawnienia wyłącznie od strony drugiej stosunku, zobowiązanej wobec strony, której przysługuje uprawnienie. W tym kontekście wskazuje się, że uprawnienie istnieje wówczas, gdy innemu podmiotowi nakazane jest wykonanie świadczenia na rzecz podmiotu mającego uprawnienie³¹⁹.

³¹⁶ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 224-225.

³¹⁷ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, s. 216.

³¹⁸ H. Rot, *Wstęp...*, s. 104.

³¹⁹ S. Wronkowska (w:) *Zarys...*, s. 144 i n.

Obowiązek pojmowany jest przede wszystkim jako wyznaczony przez normę prawną nakaz albo zakaz określonego zachowanie się, przy czym przestrzeganie tego zakazu sankcjonowane jest zazwyczaj przymusem państwowym³²⁰. Wskazuje się również, że jest to stan podmiotu prawnego, polegający na tym, że podmiot ten powinien zachować się w określony w normie prawnej sposób³²¹. Patrząc zaś od strony normy prawnej zachowanie jest przedmiotem obowiązku wówczas, gdy jest przez daną normę zakazane lub nakazane³²².

Przyjmując zobowiązaniowy charakter stosunku podatkowego prawa materialnego, zakłada się równocześnie istnienie uprawnień i obowiązków, a więc zasadniczego komponentu treści stosunku. Stosunki o charakterze zobowiązaniowym wymagają bowiem dla swojego istnienia wiarygodności i długu. Te zaś nie są niczym innym jak funkcjonalnie powiązaniem zespołem obowiązków i skorelowanym z nim zespołem uprawnień. Jeśli więc stosunek podatkowy prawa materialnego ma charakter stosunku zobowiązaniowego, to tym samym muszą istnieć uprawnienia i obowiązki podmiotów stosunku (będących jego stronami).

Stosunek podatkowoprawny nie jest wszakże wyłącznie stosunkiem zobowiązaniowym, zaś jego charakter w znacznej części determinowany jest przez jego administracyjnoprawny rodowód. W prawie podatkowym zastosowanie ma bowiem administracyjnoprawna metoda regulacji, rzutuująca na charakter norm podatkowoprawnych, a tym samym również na treść stosunku podatkowoprawnego. Taki właśnie charakter norm podatkowoprawnych w powiązaniu z przysługującą wierzycielowi kompetencją powodują, że w stosunku podatkowoprawnym zarówno uprawnienie, jak i obowiązek nie występują w „czystej” postaci. Jest to także jednym z powodów, dla którego prawo podatkowe rezygnuje z normatywnego określenia sytuacji wierzyciela podatkowego jako posiadacza uprawnienia³²³. *Notabene* zauważyć należy, że posiadanie kompetencji przez wierzyciela podatkowego powoduje „uszczywnienie” jego uprawnień, sprawiając, że nie ma on swobody realizacji swoich uprawnień (co jest charakterystyczne dla prawa cywilnego) i jednocześnie prowadzi do tego, że właściwie nie myśli się o uprawnieniach organu podatkowego w rozumieniu właśnie uprawnień (gdyż w istocie sprowadza się je wyłącznie do obowiązków). Także zespolenie obowiązku dłużnika podatkowego z podległością kompetencji powoduje, że

³²⁰ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, s. 217.

³²¹ H. Rot, *Wstęp...*, s. 104.

³²² S. Wronkowska (w:) *Zarys...*, s. 144 i n.

³²³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 231.

obowiązek świadczenia ma bardziej powinnościowy charakter, a nadto nie jest w żadnej mierze zależny od decyzji organu podatkowego co do dochodzenia wykonania tegoż świadczenia³²⁴.

Jak już wielokrotnie wskazywano, w stosunku podatkowym prawa materialnego na plan pierwszy wybija się samo świadczenie podatkowe w postaci zapłaty należnego podatku. Zatem także uprawnienia i obowiązki stron stosunku definiuje się głównie poprzez odniesienie się do ich relacji względem tego świadczenia. Stąd też wskazuje się, że uprawnieniem podatkowoprawnym jest wynikająca ze zobowiązania podatkowego normatywnie określona możliwość żądania przez organ podatkowy spełnienia świadczenia, w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej (lub w związku z doręczeniem decyzji podatkowej). Z kolei konkretnym obowiązkiem podatkowoprawnym jest wynikająca ze zobowiązania podatkowego, normatywnie określona powinność spełnienia świadczenia, w związku z zaistnieniem zdarzeń wynikających z ustaw podatkowych³²⁵.

Powyższe definicje określają jednak elementy treści stosunku podatkowoprawnego przede wszystkim w odniesieniu do głównego i zasadniczego przedmiotu tego stosunku, jakim jest świadczenie podatkowe (ze strony dłużnika) i oczekiwanie na jego spełnienie (ze strony wierzyciela). Tymczasem stosunek podatkowoprawny ma charakter stosunku złożonego, zarówno w tym rozumieniu, że obok głównego stosunku, którego istotą jest zapłata podatku, łączy się w nim wiele innych stosunków o charakterze instrumentalnym, zawiązywanych między tymi samymi stronami stosunku, jak i w tym rozumieniu, które zakłada, że w ramach stosunku podatkowoprawnego występuje więcej wierzytelności oraz długów, zaś każda ze stron stosunku występuje w podwójnej roli - uprawnionej i jednocześnie zobowiązanej osoby³²⁶.

W związku z tym w obrębie stosunku podatkowoprawnego prawa materialnego występuje wiele różnych uprawnień, przy czym podstawowe z nich jest uprawnienie do uzyskania świadczenia podatkowego (przysługujące organowi podatkowemu). Trafnie wskazuje się w literaturze przedmiotu, że obok kluczowego dla całego stosunku podatkowoprawnego obowiązku zapłaty podatku i uprawnienia do jej żądania, mamy do czynienia ze splotem rozmaitych uprawnień i obowiązków obu stron tego stosunku³²⁷.

³²⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 245-246.

³²⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 233.

³²⁶ Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1997, s. 83-84.

³²⁷ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 67.

Uprawnienia może jednak posiadać także dłużnik podatkowy. Podkreślić przy tym należy, że wbrew pozorom nie jest to antynomia, gdyż chodzi o to, że uprawnienia przysługują nie tyle dłużnikowi w ogóle, co pomiotowi będącemu dłużnikiem w relacji do świadczenia podatkowego (będącego zasadniczym przedmiotem stosunku podatkowoprawnego), który w relacji do innych komponentów elementu przedmiotu stosunku może być wierzycielem, czyli podmiotem uprawnień właśnie. Możliwe są bowiem sytuacje takie, w których podatnikowi przysługiwać będą określone uprawnienia, którym odpowiadać będą obowiązki organu podatkowego. Jak podkreśla się bowiem w nauce prawa finansowego – co można odnieść odpowiednio do prawa podatkowego – uprawnienia finansowoprawne dotyczą także podmiotów biernych. Mają one przede wszystkim charakter żądań skierowanych do organu podatkowego, aby dopełnił swoich obowiązków, umożliwiając realizację praw biernego pomiotu uprawnionego³²⁸. W piśmiennictwie zauważa się, że w odniesieniu do uprawnień wynikających ze stosunku podatkowoprawnego (czy też szerzej – ze stosunku finansowoprawnego) bardziej celowe byłoby posługiwanie się nazwą roszczenia. W doktrynie roszczeniami nazywa się możliwość uprawnionego do żądania zachowania się w ściśle określony sposób, której podporządkowany jest obowiązek innego podmiotu³²⁹. W tym sensie roszczenie jest emanacją uprawnienia, gdyż wskazuje w sposób bardziej instrumentalny na indywidualną możliwość żądania jakiegoś zachowania się³³⁰. Z punktu widzenia normatywnego pozostać jednak należy przy wyrażeniu „uprawnienie”, chociaż wyrażany jest pogląd, że skonstruowanie instytucji roszczenia na gruncie prawa finansowego (szeroko rozumianego i obejmującego także prawo podatkowe) byłoby wskazane.

Uprawnienia podmiotów biernych powszechnie kojarzy się przede wszystkim z prawami występującymi w zakresie proceduralnym. Mówi się w tym kontekście o uprawnieniach proceduralnych, bądź procesowych, czy też formalnoprawnych. Zdecydowanie mniej uwagi poświęca się zagadnieniu uprawnień materialnoprawnych, a już zwłaszcza tych wynikających z przepisów ustaw dotyczących poszczególnych podatków³³¹. Analizy wymagają zaś zwłaszcza uprawnienia prawnomaterialne związane z ulgami podatkowymi (dodajmy, że chodzi o analizę w kontekście ich umiejscowienia w ramach

³²⁸ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 179.

³²⁹ Z. Radwański, *Prawo...*, s. 89.

³³⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 239.

³³¹ Dość dobrze bowiem wydaje się być rozpoznana problematyka poszczególnych uprawnień materialnoprawnych wynikających z ogólnych przepisów prawa podatkowego.

stosunku podatkowoprawnego). Analizy pod względem miejsca w stosunku podatkowoprawnym – o ile okaże się, że mieszczą się one w tym stosunku, a nie są elementami jakiegoś innego stosunku pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym - wymagają także szczególny elementy konstrukcyjne podatku od towarów i usług, takie jak prawo do odliczenia (obniżenia podatku należnego o podatek naliczony) oraz mechanizm odwróconego poboru podatku (ang. *reverse charge mechanism*).

Ulgi podatkowe były przedmiotem zainteresowania doktryny przede wszystkim jako elementy konstrukcji prawnej podatku. Stąd też dominują przede wszystkim ujęcia postrzegające problematykę ulg podatkowych z punktu widzenia techniki podatkowej. W tym kontekście wskazuje się na ulgi jako na mechanizmy zmniejszające wysokość podatku, które wiążą się z podmiotem i przedmiotem podatku. Zmniejszenie zaś wysokości podatku poprzez zastosowanie ulgi polega na zmniejszeniu podstawy opodatkowania lub obniżeniu stawek podatkowych lub bezpośrednim obniżeniu kwoty podatku³³². W piśmiennictwie nazywa się ulgi podatkowe kwantytatywnymi elementami konstrukcji podatku, wywodząc niniejszą nazwę z tego, że ulgi podatkowe stanowią swoistą korektę podstawy, stawki lub kwoty podatku, a więc ilościowych (czyli właśnie kwantytatywnych) elementów konstrukcji podatku³³³. Jednocześnie wskazuje się, że ulgi podatkowe są niesamoistnymi elementami konstrukcji podatku, zaś z ich charakteru i funkcji wynika, że nie są one niezbędne dla bytu konstrukcji danego podatku³³⁴. W literaturze przedmiotu sformułowano także koncepcję skonstruowania odrębnej normy obejmującej tylko i wyłącznie jeden z elementów podatku, tj. ulgę podatkową. Normę taką można byłoby określić skrótowo jako „normę ulgi podatkowej”³³⁵. Pozwalałoby to na uproszczenie konstrukcji zasadniczej normy podatkowoprawnej oraz uniknięcie „wkomponowania” ulgi w strukturę elementów konstrukcyjnych podatku³³⁶.

Niewątpliwie natomiast – z punktu widzenia treści stosunku podatkowoprawnego – możliwość skorzystania z ulgi podatkowej należy postrzegać w kategoriach uprawnienia, czy też prawa. Uprawnienie to ma charakter materialnoprawny, gdyż możliwość korzystania z ulg podatkowych wynika z prawa materialnego i dotyczy bezpośrednio właśnie materialnego

³³² A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny...*, s. 201.

³³³ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 29.

³³⁴ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 30/

³³⁵ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, Gdańsk 2003, s. 69.

³³⁶ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 71.

stosunku podatkowoprawnego³³⁷. Podkreśla się, że prawo do ulg podatkowych jest szczególnie ważnym uprawnieniem podatnika. Co prawda niekiedy redakcja przepisów podatkowych może nasuwać wątpliwości co do takiego charakteru korzystania z ulgi, gdyż z regulacji tych zdaje się wynikać, że podatnik ma obowiązek skorzystania z ulgi podatkowej³³⁸. Wskazuje się jednakże, że nawet w tego rodzaju sytuacjach należy uznać prawo podatnika do korzystania z ulg podatkowych, rozumiane jako możliwość dokonania wyboru w zakresie korzystania z ulgi podatkowej³³⁹. Niemniej jednak prawo to ma charakter niejednorodny i wyróżniać można ulgi obligatoryjne oraz ulgi fakultatywne³⁴⁰. Inny charakter – pod względem konstrukcyjnym (techniki podatkowej) – ma natomiast prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony występujące w podatku od towarów i usług. Nie jest ono ulgą podatkową; stanowi natomiast niezbędny element konstrukcyjny podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej.

4. PODSUMOWANIE

Niekwestionowane założenie o istnieniu prawa podatkowego jako wyodrębnionej dziedziny prawa, musi prowadzić do wyodrębnienia charakterystycznych norm prawa podatkowego. Ich istnienie implikuje z kolei występowanie stosunków podatkowoprawnych, jako swoistych i charakterystycznych dla prawa podatkowego stosunków prawnych. Dla wyróżnienia i przedstawienia cech charakterystycznych tych stosunków konieczne było uprzednie zaprezentowanie istoty dwóch klasycznie wyróżnianych typów stosunków, z których „wyrastają” stosunki podatkowoprawne, tj. typu stosunku podległości kompetencyjnej jako właściwego dla stosunków powstających pod rządami norm prawa publicznego (a taki właśnie charakter ma prawo podatkowe) oraz typu stosunku

³³⁷ Dotyczy to oczywiście samego skorzystania z ulgi; możliwe są bowiem przypadki, w których dla skorzystania z ulgi podatkowej konieczne będzie przeprowadzenie określonego postępowania przed organami (jak dotyczyło to np. tzw. ulgi uczniowskiej – por. obecnie uchylony art. 27c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), jednakże nie zmienia to charakteru samego uprawnienia do ulgi podatkowej jako uprawnienia o charakterze materialnoprawnym.

³³⁸ Szerzej na ten temat: W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 69-71.

³³⁹ T. Dębowska-Romanowska, *O pojęciu i skutkach „wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym” o łączne opodatkowanie małżonków – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, maszynopis artykułu, Łódź 2002 – cyt. za W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 70.

³⁴⁰ Interesującą analizę „prawa do ulgi podatkowej” przedstawił W. Morawski [w:] *Ulg i zwolnienia...*, s. 153-172.

zobowiązaniowego jako konstrukcji określającej relację wzajemnych zachowań stron stosunku podatkowoprawnego (który to stosunek „polega” przede wszystkim na świadczeniu podatkowym).

Podatnik każdego podatku jest podmiotem, na który trzeba patrzeć przede wszystkim przez pryzmat stosunku podatkowoprawnego. To bowiem w ramach stosunku podatkowoprawnego odbywa się realizacja uprawnień i obowiązków związanych ze świadczeniem podatków. W dalszej kolejności na podatnika patrzeć należy także z punktu widzenia techniki podatkowej (konstrukcji danego podatku). To ujęcie pozwala bowiem na określenie, kiedy i z czym udziałem może powstać stosunek podatkowoprawny. Dlatego też wskazane było przedstawienie pojęcia podatnika z jednej punktu widzenia jako podmiotu stosunku podatkowoprawnego (występującego jako dłużnik podatkowy), lecz jednocześnie zachowując odniesienia do rozumienia podmiotu podatku jako elementu konstrukcyjnego podatku. Prowadzone w tym zakresie rozważania pozwoliły na stwierdzenie, że w doktrynie występują co najmniej trzy bliskoznaczne pojęcia: podatnik, dłużnik podatkowy oraz podmiot podatkowy. Choćby one częstokroć utożsamiane, zaś na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego służą do oznaczania tego samego podmiotu, to jednak każde z tych pojęć służy do opisywania innego typu bytu prawnego. Konieczność odróżniania tych pojęć stała się szczególnie widoczna, jeśli pamiętać o podstawowym celu badawczym niniejszej pracy, jakim jest umiejscowienie konstrukcji podatnika podatku od towarów i usług i jego szczególnych uprawnień i obowiązków w ramach stosunków podatkowoprawnych i konstrukcji podatku jako takiej.

Obok podmiotów, będących stronami stosunku podatkowoprawnego, w stosunku tym uczestniczą także inne podmioty nazywane uczestnikami stosunku podatkowoprawnego. W doktrynie w tym kontekście powszechnie wskazuje się na płatników i inkasentów. Występowanie w podatku od towarów i usług szczególnego podmiotu jakim jest przedstawiciel podatkowy, wymagało natomiast osadzenia tego podmiotu w strukturze stosunku podatkowoprawnego. Przeprowadzone w tym względzie analizy prowadzą do wniosku, że z punktu widzenia obowiązków ciążących na tym podmiocie, jego pozycja zbliża się do pozycji płatnika, zaś zakres odpowiedzialności sytuuje go w podobnym miejscu jak osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe (z tym wszakże zastrzeżeniem, że odpowiedzialność ta nie jest subsydiarna i akcesoryjna, lecz ma charakter równorzędny z odpowiedzialnością podatnika reprezentowanego przez przedstawiciela podatkowego).

Charakterystyka podatnika – zarówno w rozumieniu strony (podmiotu) stosunku podatkowoprawnego jak i w rozumieniu podmiotu podatkowego – byłaby jednak niepełna i nieuzasadniona bez odwoływania się do zachowań tego podmiotu. Dlatego też prowadzone dalej rozważania koncentrowały się na zachowaniach podatnika – zarówno w kontekście przedmiotu opodatkowania, jak i w kontekście przedmiotu stosunku podatkowoprawnego. Analizując zachowania podmiotu zobowiązanego (dłużnika podatkowego), nie sposób pomijać zachowania podmiotu uprawnionego (wierzyciela podatkowego), gdyż stanowią one swoisty korelat zachowań podatnika.

Konieczna była również analiza treści stosunku podatkowoprawnego. To właśnie bowiem element treści stosunku podatkowoprawnego w istotny sposób oddziałuje na pozycję podmiotów stosunku. Określa bowiem ich wzajemną pozycję i powiązania. Stąd też celowe było wyróżnienie uprawnień i obowiązków stron stosunku, a także samo nazwanie (wyjaśnienie) tych pojęć. Umożliwia to bowiem prowadzenie dalszych szczegółowych analiz dotyczących konkretnych wyjątkowych uprawnień i obowiązków podatników podatku od towarów i usług. Brak osadzenia pojęcia uprawnienia i obowiązku w strukturze stosunków prawnych w ogóle, uniemożliwiłoby prowadzenie dalszych badań w tym zakresie.

W przypadku stosunku podatkowoprawnego niebagatelną rolę, jako komponent treści stosunku, odgrywa także podatkowoprawny stan faktyczny. To on bowiem zastępuje zgodną wolę stron. Niezbędne zatem było odniesienie się również i do tego komponentu treści stosunku

podatkowoprawnego.