

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

ZAPŁATA PODATKU A PRZEDAWNIE NIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

I. WPROWADZENIE

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę o następującej treści: „Zapłata zaległości podatkowej w podatku od towarów i usług powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 59 § 1 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym w 2002 r., także wówczas, gdy następuje w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji, określającej wysokość zobowiązania podatkowego¹. Uchwała nie była jednomyślna, jeden z sędziów zgłosił *votum separatum*², uznając, że zapłata taka nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Na temat tej uchwały ukazała się glosa aprobująca³ oraz glosa krytyczna⁴.

Podstawową przyczyną wprowadzania rozwiązania prawnego, zgodnie z którym NSA podejmuje uchwały wyjaśniające wątpliwości prawne, jest dążenie do ujednolicenia orzecznictwa sądowego. Jednolitość orzecznictwa ma bardzo złożony wymiar, przede wszystkim dlatego, że sędziowie są w orzekaniu niezawisli i podlegają wyłącznie Konstytucji i ustawom (art. 178 ust. 1 Konstytucji). Jednolitość orzecznictwa wymaga dobrego prawa, a więc takiego, które w sposób prawidłowy kształtuje określone instytucje prawne. Zawiera rozwiązania jednoznaczne, spójne i konsekwentne w założeniach.

Jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podzielił stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi⁵. Dlatego warto wrócić do problemu będącego przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów NSA i wskazać na pewne wątpliwości dotyczące podjętego w uchwale problemu prawnego.

¹ Uchwała z 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07.

² Sędzia NSA Adam Bącal.

³ B. Brzeziński, Glosa, OSP 2008, z. 4, poz. 39.

⁴ S. Ferenc, *Czy zapłata na podstawie decyzji nieostatecznej powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4, s. 31-35.

⁵ Art. 269 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.

II. ZASADA *CLARA NON SUNT INTERPRETANDA*

Treść zasady *clara non sunt interpretanda*⁶ ujmowana jest następująco: przepisy, które spełniają kryterium jasności i precyzji, nie wymagają wysiłku intelektualnego ze strony interpretującego. Wymóg jasności oznacza, że przepis jest klarowny i zrozumiały. Elementem jasności przepisów jest precyzja ich ujęcia, która przejawia się w konkretności. Decyduje to o bezpośrednim rozumieniu danego przepisu, a to eliminuje praktycznie proces wykładni przepisów⁷.

Zasada *clara non sunt interpretanda* znajduje zastosowanie zarówno w odniesieniu do rozwiązania przyjętego w art. 59 § 1 pkt 1 o.p., jak i w art. 70 § 1 o.p. Podstawowe znaczenie ma tu przekaz językowy, w jakim sformułowane są te dwa przepisy ordynacji podatkowej, ocenie podlega przy tym wyłącznie wybrana jednostka redakcyjna tekstu prawnego. Dlatego decydujący jest stopień związania słowami jednostki redakcyjnej tekstu prawnego ujętej w art. 59 § 1 pkt 1 o.p. i art. 70 § 1 o.p. Z uwagi na to:

- nie można poszukiwać innego znaczenia przepisu, aniżeli znaczenie, które w sposób naturalny, oczywisty, nasuwa się każdemu, kto zna język polski,
- należy uwzględnić kontekst językowy przepisu prawnego,
- nie można rozumieć zawartej w przepisie normy w taki sposób, który byłby sprzeczny z sensem słów zawartych w tym przepisie.

Analizując art. 59 § 1 pkt 1 o.p. i art. 70 § 1 o.p., z punktu widzenia zasady *clara non sunt interpretanda*, przyjmuje się założenie racjonalności językowej prawodawcy. Założenie to oznacza, że⁸:

- prawodawca świadomie posługuje się określonymi zwrotami, tj. zwrotem, że: 1) zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty, 2) zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku;
- prawodawca rozróżnia treść, która kryje się w określeniach: 1) zobowiązanie podatkowe wygasa, 2) zobowiązanie podatkowe przedawnia się;
- prawodawca zna funkcjonujące w kulturze prawnej dyrektywy interpretacyjne i liczy się z tym, że zwroty: 1) zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek zapłaty, 2) zobowiązanie podatkowe przedawnia się – zostaną zinterpretowane zgodnie z tymi dyrektywami;

⁶ Por. Łacińskie paremie w europejskiej kulturze prawnej i orzecznictwie sądów polskich, red. W. Wołodkiewicz, J. Krzynówka, Warszawa 2001. Na temat sposobów pojmowania „języka prawnego” i słownictwa tekstów aktów prawnych zob. też: A. Choduń, *Słownictwo tekstów aktów prawnych w zasobie leksykalnym współczesnej polszczyzny*, Wydawnictwo TRIO, Warszawa 2007.

⁷ Z. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 55 i n.; patrz także B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.

⁸ Zob. A. Choduń, *Język prawny a język potoczny*, w: *Język – Prawo – Społeczeństwo*, red. A. Malinowska, Opole 2004; T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny a obraz świata*, w: *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie. Księga jubileuszowa profesor M. Boruckiej-Arctowej*, red. G. Skąpska, Kraków 1992; W. Goronowski, *Język prawny i język prawniczy w polskim prawie podatkowym*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.

– prawodawca przyjmuje, że podmiot dokonujący interpretacji liczyć się będzie z tymi dyrektywami, co oznacza, że tak odczyta tekst prawny, jak wyznaczają to dyrektywy interpretacyjne.

Jednostka redakcyjna tekstu prawnego, ujęta w art. 59 § 1 pkt 1 o.p. i art. 70 § 1 o.p., została skonstruowana zgodnie z regułami składni polskiego języka ogólnego (powszechnego). Zastosowanie w takim przypadku zasady *clara non sunt interpretanda* jest w pełni uzasadnione, albowiem przemawiają za tym następujące argumenty:

- treść obu artykułów jest bezwarunkowo oczywista,
- zakres zastosowania obu artykułów obejmuje jednoznacznie określone sytuacje, które ustanowił prawodawca,
- treść obu artykułów jest tak skonstruowana, że zapewnione powinno być ich jednolite rozumienie, a zatem i jednolite stosowanie.

Zasada *clara non sunt interpretanda* niesie ze sobą także bardzo istotne zagrożenia, albowiem jednoznaczność i jasność przepisu może być tylko pozorna⁹. Przede wszystkim dlatego, że prawo jest przecież projekcją przeżycia emocji prawnej, a to zawsze wymaga refleksji nad sensem (*ratio legis*) przyjętego rozwiązania prawnego. Zasada *clara non sunt interpretanda* takiej intelektualnej refleksji nie sprzyja, a wręcz ją wyłącza. Ten kto stosuje przepisy zgodnie z tą zasadą, nie podejmuje przecież trudu procesu wykładni, a należy tak uczynić po to, by rozstrzygnąć kilka istotnych kwestii.

Po pierwsze – czy jednoznaczność regulacji prawnej, danej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego, nie prowadzi do sprzeczności z innymi przepisami ujętymi w danym akcie prawnym.

Po drugie – czy jednoznaczność, wynikająca z danej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego, zapewnia zgodność norm w obrębie danego aktu prawnego.

Po trzecie – jaki jest stosunek między normami w obrębie danego aktu prawnego, a w szczególności, czy norma ustalona zgodnie z zasadą *clara non sunt interpretanda*, rozwija lub uzupełnia inną normę, ogranicza jej stosowanie, przeczy tej normie, czy też tę normę (normy) potwierdza lub uzasadnia.

Po czwarte – czy jednoznaczność, wynikająca z danej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego, utrwała czy też burzy – w obrębie danego aktu prawnego – powszechnie akceptowane wartości (zasada równości, zasada powszechności, zasada sprawiedliwości).

Po piąte – czy jednoznaczność, wynikająca z danej jednostki tekstu prawnego, nie jest pozorem pewności prawnej, albowiem stwarza tylko złudne przekonanie, że do innego rozumienia, aniżeli to, które ukształtowane zostało w wyniku rozumienia bezpośredniego, dojść nie może.

W zasadzie są to problemy natury prakseologicznej i aksjologicznej¹⁰, których nie można pominąć, jeżeli chcemy postąpić zgodnie z treścią łacińskiej

⁹ Na ten temat szerzej zob. Z. Zieliński, *Wykładnia prawa...*; Z. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia prawa cywilnego*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006; patrz także T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” – Prawo i Nauki Polityczne 1986, nr 26; por. K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, w: *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, red. M. Zirk-Sadowski, Łódź 1997.

¹⁰ Zob. T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, Kraków 1978; A. Wilkoń, *Spójność i struktura tekstu*, Kraków 2002; M. Ziolkowski, *Rozumienie wypowiedzi językowych*, „Przegląd Socjologiczny”, t. XXXIII.

maksymy *ratio legis est anima legis*. Trzeba je odnieść do ordynacji podatkowej, jako wewnętrznie spójnego aktu prawnego. I z tego punktu widzenia rozważyć następstwa, skutki prawne wynikające z obu przepisów (art. 59 § 1 pkt 1 o.p. i art. 70 § 1 o.p.), ale w kontekście tych rozwiązań o.p., które są związane zarówno z instytucją zapłaty podatku, jak i z instytucją przedawnienia zobowiązania podatkowego.

III. SPÓJNOŚĆ PRAKSEOLOGICZNA I AKSJOLOGICZNA ROZWIĄZAŃ PRAWNYCH PRZYJĘTYCH W ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. Aspekt terminologiczny – zapłata podatku a wpłata podatku

W przepisach ordynacji podatkowej używa się zarówno zwrotu „zapłata podatku”, jak i zwrotu „wpłata podatku”. Czy jest to nieistotna różnica, skoro terminy „wpłata” i „zapłata” są bliskoznaczne, czy też prawodawca świadomie używa tych pojęć, a zatem przypisuje im również i inną treść.

*Słownik poprawnej polszczyzny*¹¹ tak charakteryzuje te terminy. „Zapłata, to: zapłata należności za coś, a także: ta należność. Wpłata, to: dokonać wpłat; wpłata czegoś; regularne wpłaty”. Z kolei *Słownik języka polskiego*¹² traktuje zapłatę jako „uiszczenie należności za coś, zapłacenie, to czym się płaci”. Zapłacić to tyle, co „dać pieniądze w zamian za...; uiścić należność, zapłacić podatek”. Wpłata oznacza „wplacone pieniądze”, także „sumę wplaconą”. Wpłacić to „wnieść należność do kasy, do banku”.

*Słownik 100 tysięcy potrzebnych słów*¹³ przyjmuje następujące znaczenia tych terminów. Zapłacić, to tyle co: „dać pieniądze lub inne rzeczy jako należność za coś; odwzajemnić się czymś; ponieść przykre konsekwencje swojego postępowania”. Wpłata oznacza „wplacenie pieniędzy, wplaconą sumę pieniędzy”. Natomiast wpłacić to „uiścić jakąś należność”.

Uogólniając można zatem stwierdzić, że termin „zapłata” w porównaniu z „wpłata” jest bardziej kategorierny, jest bowiem synonimem dokonania czegoś ostatecznie, definitywnie; z daną chwilą kończy się obowiązek. Natomiast termin „wpłata” może być w pewnych przypadkach traktowany jako równoznaczny z „zapłata”, ale może też stanowić tylko część należnego świadczenia pieniężnego.

Art. 59 określa sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, przy czym w § 1 używa się zwrotu „zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty”, odnosząc to – jak należy sądzić z kontekstu redakcyjnego przepisu prawnego – do podatnika; ale już w § 2 stanowi się, że „zobowiązanie płatnika lub inkasenta wygasa w całości lub w części wskutek wpłaty”.

Z kolei art. 62 o.p. używa określenia „wpłata”, by wskazać na zasady zaliczania wpłat podatków, które ciążą na podatniku z różnych tytułów.

¹¹ Red. A. Markowski, PWN, Warszawa 1999, s. 1301 i 1174.

¹² Red. E. Sobol, PWN, Warszawa 2002, s. 1145 i 1238.

¹³ Red. J. Bralczyk, PWN, Warszawa 2005, s. 925 i 980.

Natomiast w art. 47 § 3 o.p. stanowi się, że podatnik, jeżeli jest obowiązany sam obliczyć i wpłaci podatek, to terminem płatności jest ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego „wpłata powinna nastąpić”. W § 4 tego artykułu, w odniesieniu do określenia terminu płatności dla płatników, używa się zwrotu „wpłata należności z tytułu podatku”.

2. Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego – cechy charakterystyczne

Z punktu widzenia treści obowiązków, które spoczywają na podatniku, można wyróżnić dwa rodzaje stosunków prawnopodatkowych, tj. stosunków, które zachodzą pomiędzy dwoma podmiotami, czyli pomiędzy wierzycielem podatkowym a dłużnikiem podatkowym¹⁴.

Po pierwsze – są to stosunki prawnopodatkowe o charakterze materialnym. Ich istota, sens i znaczenie sprowadza się do tego, że istnieje obowiązek, i to obowiązek o charakterze bezwarunkowym, zapłaty należności podatkowej. Zapłata musi być dokonana w określonym prawem terminie.

Po drugie – istnieją stosunki prawnopodatkowe o charakterze formalnym. Wynika z nich szereg obowiązków o charakterze proceduralnym, zarówno dla podatnika, jak i organów podatkowych, które służą prawidłowemu ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego.

Przepisy ordynacji podatkowej należy oceniać – gdy chodzi o ich konstrukcję – z punktu widzenia konieczności równoważenia i ochrony dwóch równouprawnionych dóbr, tj. dobra publicznego, którego synonimem jest dochód podatkowy, oraz dobra jednostki (podatnika), wyrażającego się w skutecznych prawnie gwarancjach ochrony praw podmiotowych.

Zarówno zapłata podatku, jak i przedawnienie zobowiązania podatkowego powodują – co do istoty – wygaśnięcie zobowiązania, ale inny jest sens i znaczenie zapłaty, a inny jest sens i znaczenie przedawnienia. Tej różnicy, w aspekcie systemowym, należy upatrywać także w tych rozwiązaniach ordynacji podatkowej, które w sensie instrumentalnym wiążą się zarówno z instytucją zapłaty podatku, jak i przedawnienia zobowiązania podatkowego i służą budowaniu – na gruncie o.p. – określonych instytucji podatkowych.

Przedawnienie, jako nieefektywna forma wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w sposób istotny różni się od efektywnego wygaśnięcia zobowiązania (tj. zapłaty).

Przedawnienie chroni przede wszystkim prawa podmiotowe podatnika. Jest to rozwiązanie, które gwarantuje bezskuteczność dochodzenia zobowiązania podatkowego wówczas, gdy upływa pięcioletni termin liczony w sposób wskazany w art. 70 § 1 o.p. Bierna (pasywna) postawa organu podatkowego może sprawić, że zobowiązanie podatkowe pomimo tego, że nie zostanie wykonane, jednak wygasa. O przedawnieniu decyduje przede wszystkim upływ czasu. Eliminuje to takie roszczenia podatkowe Skarbu Państwa, które z uwagi

¹⁴ A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Arche, Gdańsk 2007.

na upływ czasu byłyby nieadekwatne, a równocześnie oderwane od sytuacji faktycznej w jakiej, z uwagi na upływ czasu, znajduje się podatnik. Jest to także wyraz respektowania zasady pewności obrotu prawnego. Wygaśnięcie zobowiązania z uwagi na przedawnienie oznacza, że pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym nie istnieją już żadne więzi prawne.

Zapłata podatku – w odróżnieniu od przedawnienia – jest najbardziej racjonalną z punktu widzenia wierzyciela podatkowego i najbardziej przez niego pożądaną formą wygaśnięcia zobowiązania. Chroni interes fiskalny Skarbu Państwa. Zobowiązanie wygasa, albowiem dochodzi – z reguły dzięki postępowaniu podatnika – do zaspokojenia wierzyciela podatkowego.

3. Zapłata podatku a przymus prawny

Zapłata podatku przez podatnika ma bardziej złożony charakter i wymiar, aniżeli na ogół się sądzi. Przyjęcie założenia, że zapłata wynika z rozumienia idei obowiązku podatkowego, byłoby nadmiernym uproszczeniem. Z reguły do zapłaty podatku dochodzi z uwagi na całokształt ocen podatnika, uwzględniających możliwe, a wynikające z rozwiązań prawnych negatywne następstwa, które mogą się pojawić wówczas, gdy zobowiązanie nie zostanie spełnione w należytej wysokości, w należytej formie oraz w należytych terminach.

Jest pewien charakterystyczny schemat postępowania podatnika. Schemat, który zakłada wzajemną lojalność podatnika i prawodawcy.

Jeśli bowiem mamy na myśli czyn podatnika, pojmowany jako możliwość spowodowania przez niego określonego stanu rzeczy, poprzez określone zachowanie, podjęte według jego decyzji, to należy przyjąć, że stanowienie norm nakazujących realizowanie tak rozumianego czynu jest przedsięwzięciem racjonalnym nie tylko w takim przypadku, gdy tak pojmowany czyn możliwy jest obiektywnie do zrealizowania, ale także wówczas, gdy nie prowadzi do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika (np. ograniczenie gwarancji procesowych, niemożność skorzystania z określonych instytucji podatkowych). Należy przyjąć, że – co do zasady – racjonalnie działający prawodawca ustanawia normę nakazującą jej adresatowi (tj. podatnikowi) zrealizowanie określonego stanu rzeczy, dlatego, że chce, aby przez odpowiednie zachowanie podatnika powstał taki a nie inny stan rzeczy, ale równocześnie, aby ów stan rzeczy nie spowodował negatywnych następstw prawnych, np. istotnego ograniczenia jego praw podmiotowych.

Rozwiązanie przyjęte w art. 59 § 1 pkt 1 o.p. należy rozpatrywać w takim właśnie kontekście. Jego treść adresowana jest do podatnika, od którego racjonalny prawodawca żąda zapłaty podatku jako oczekiwanego stanu rzeczy. Jednakże z punktu widzenia podatnika, takim oczekiwanym i pożądanym stanem rzeczy może być następstwo przewidziane w art. 70 § 1 o.p., tj. przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Skoro podatnik zachowuje się lojalnie, spełniając zobowiązanie podatkowe, to żąda w imię lojalności, aby jego sytuacja prawna nie była gorsza od tego podatnika, który nie spełnia zobowiązania podatkowego i podejmuje działania, które mogą zagwarantować, że bezskutecznie minie pięcioletni termin przedawnienia.

Racjonalny podatnik, który staje przed wyborem zachowania, musi wziąć pod uwagę, że istnieją rozwiązania przymuszające go do spełnienia zobowiązania podatkowego. To przymuszanie ma, biorąc pod uwagę charakter rozwiązań prawnych, cechę sankcyjności. Możliwe jest bowiem zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed terminem płatności lub wydaniem decyzji (art. 33 o.p.). Niezapłacony w terminie płatności podatek staje się zaległością podatkową (art. 51 o.p.), a to oznacza naliczanie odsetek za zwłokę (art. 53 o.p.) według stawek wynikających z art. 56 o.p.

Podatnik, biorąc pod uwagę całościowy kształt rozwiązań prawnych, z uwagi na stan wiedzy, podejmuje świadomą decyzję. Decyzja ta jest wyborem określonego zachowania. Podatnik dokonuje wyboru postępowania na gruncie przyjmowanych (trafnie czy też mylnie) związków przyczynowych między danym zachowaniem a jego prawnymi następstwami. Swoje postępowanie rozpatruje „skutkowo”, tj. jako takie zachowanie, które prowadzi – w jego indywidualnej sytuacji faktycznej i prawnej – do oczekiwanej i uzasadnionej rozwiązaniami przyjętymi w ordynacji podatkowej, ochrony praw podmiotowych (bezpieczeństwo prawne).

4. Zasadnicze zagrożenia

Mimo że treść art. 59 § 1 pkt 1 o.p. skonstruowana jest poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego, problem wygasania zobowiązań podatkowych poprzez zapłatę widzieć należy w szerszym, aniżeli jednostkowy, kontekście merytorycznym. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych w formie przewidzianej w art. 59 § 1 pkt 1 o.p. nie można traktować w oderwaniu, ale w merytorycznym, przyczynowym związku z tymi przepisami o.p., które przyjmując za punkt wyjścia treść art. 59 § 1 pkt 1 o.p. składają się na rozwiązanie określane mianem instytucji podatkowej. Dlatego też zasada *clara non sunt interpretanda* nie może być przesłanką do uznania, że zbędne jest podjęcie i zrealizowanie procesu wykładni; rzecz bowiem nie tylko w tym, jak rozumieć ten fragment tekstu prawnego, który jest przyjęty w art. 59 § 1 pkt 1 o.p., ale jak rozumieć ten przepis w związku z art. 70 § 1 o.p. Proces wykładni pozwoli bądź to wzmocnić rezultat uzyskany przez zastosowanie zasady *clara non sunt interpretanda*, bądź też osłabić, jeżeli w następstwie procesu wykładni – w ramach danej instytucji podatkowej, w którą wpisuje się treść art. 59 § 1 pkt 1 o.p. i art. 70 § 1 o.p. – nie można uzyskać norm ze sobą zgodnych.

Bezpośrednie rozumienie treści art. 59 § 1 pkt 1 o.p., z powołaniem się na zasadę *clara non sunt interpretanda*, prowadzi do uznania, że zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek zapłaty. Ta ogólna prawidłowość nie zwalnia jednak od postawienia pytania: czy każda zapłata podatku jest zapłatą w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 1 o.p., czyli czy każda zapłata podatku wywołuje skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Wątpliwości powstają wówczas, gdy podstawą zapłaty podatku staje się nieostateczna decyzja podatkowa. Rysują się w takim przypadku dwa możliwe sposoby postępowania podatnika.

Pierwszy polega na tym, że podatnik wnosi zapłatę, ale nie wnosi odwołania od nieostatecznej decyzji podatkowej. Takie zachowanie oznacza, że akceptuje zarówno istnienie obowiązku podatkowego, jak i jego konkretyzację, tj. zobowiązanie podatkowe. Skoro nie kwestionuje wysokości zobowiązania podatkowego, to tym samym, dokonując zapłaty, chce skutecznie zwolnić się z długu podatkowego. W sposób oczywisty jego zamiarem jest to, by osiągnąć skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Drugi sposób postępowania podatnika nawiązuje do rozwiązania przyjętego w art. 224 § 1 o.p.

Treść art. 224 § 1 o.p. ma złożony charakter. Użyty tam zwrot „wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania” należy interpretować w ten sposób, że rozwiązanie to jest formą przymusu prawnego, albowiem *de facto* należy je odczytywać jako obowiązek wykonania treści decyzji podatkowej. Obowiązek wzmocniony poprzez rozwiązania wynikające z przepisów: art. 33 o.p., art. 51 o.p., art. 53 o.p., a także art. 56 o.p.

Podatnik wnosząc odwołanie, ale nie dokonując zapłaty podatku, może liczyć na zastosowanie instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 o.p.); czy na to samo może liczyć podatnik, który dokonuje zapłaty podatku na podstawie decyzji nieostatecznej i wnosi odwołanie?

Jeżeli podatnik wykonuje ustawowy obowiązek i dokonuje zapłaty podatku, a jednocześnie składa odwołanie od nieostatecznej decyzji podatkowej, postępuje racjonalnie, albowiem chroni się przed niekorzystnymi następstwami finansowymi (ewentualnością zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, odsetkami za zwłokę) i równocześnie w sposób jednoznaczny wyraża swoje żądanie uzyskania w postępowaniu odwoławczym innego rozstrzygnięcia, aniżeli to rozstrzygnięcie, które stanowi dla niego podstawę do zapłaty podatku.

Wyraźny jest tu aspekt wolicjonalny. Zapłata podatku nie ma zwalniać z długu podatkowego (bo ten jest kwestionowany), ma natomiast chronić podatnika przed tymi następstwami, które wiążą się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Ten argument przemawia wprost za tym, że taka zapłata nie jest zapłatą w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 1 o.p.

Gdyby przyjąć, że zapłata podatku wynikająca z nieostatecznej decyzji, od której wnoszone jest odwołanie, jest zapłatą w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 1 o.p., to należy określić następstwa z tym związane. Przede wszystkim trudno byłoby uznać, że to samo zobowiązanie podatkowe może wygasnąć dwukrotnie. Raz – poprzez zapłatę, drugi raz – z uwagi na przedawnienie.

Pojawia się też kwestia bezprzedmiotowości postępowania. Zgodnie z art. 208 § 1, brak podstaw prawnych i podstaw faktycznych do merytorycznego rozpoznania sprawy stanowi obligatoryjną przesłankę umorzenia postępowania. Ocena taka pozostawiona jest organowi podatkowemu. Może on uznać, że spełnienie zobowiązania podatkowego należy traktować w kategorii przesłanek do umorzenia postępowania, albowiem przedmiot postępowania podatkowego – w sensie fiskalnym – przestaje istnieć.

Zapłata podatku nie jest równoznaczna ani z uchyleniem, ani ze zniesieniem interesu prawnego podatnika. Jednoznacznie przemawia za tym sam fakt wniesienia odwołania. Jednakże ocena organu podatkowego może być inna.

Może on mianowicie uznać, że umorzenie z powodu bezprzedmiotowości nie wyklucza i nie szkodzi ochronie interesu prawnego podatnika, ale prowadzonego już w innym trybie.

Jeżeli organ podatkowy powołałby się na zapłatę podatku jako obligatoryjną podstawę umorzenia postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości, to konsekwencją tego dla podatnika byłoby wyłączenie zastosowania – takich zasad ogólnych dotyczących postępowania podatkowego, które są rękojmią respektowania praw podmiotowych, a mianowicie: zasady dwuinstancyjności (art. 127 o.p.), zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.), zasady praworządności (art. 120 o.p.) i rozwijających treść tych zasad rozwiązań przyjętych w rozdziale 11 („Dowody”) działu IV („Postępowanie podatkowe”).

Ponadto, przyjęcie założenia, że wykonanie treści decyzji nieostatecznej z równoczesnym wniesieniem od niej odwołania, jest zapłatą w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 1 o.p., oznacza dla podatnika istotne i zasadnicze pogorszenie jego sytuacji prawnopodatkowej w stosunku do podatnika, który składa odwołanie, ale nie dokonuje zapłaty podatku. Przejawia się to w utracie możliwości należytej ochrony praw podmiotowych, będącej przecież standardem w przepisach ordynacji podatkowej. Gorsza pozycja podatnika polega na tym, że w lepszej od niego sytuacji jest ten podatnik, który obowiązkowi zapłaty podatku nie dopełnił. Ten podatnik może bowiem skorzystać z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie może z niej skorzystać natomiast podatnik, który zachował się lojalnie wobec państwa, spełniając ustawowy obowiązek zapłaty podatku.

Skoro zapłata należności wynikającej z nieostatecznej decyzji podatkowej, od której wniesiono odwołanie, powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, co przekreśla zastosowanie instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, to pojawia się problem respektowania zasady równości.

Zasada równości ma w Polsce wyraźne odniesienie konstytucyjne. Po pierwsze, odnoszona jest do sfery stanowienia prawa podatkowego; po drugie, do sfery stosowania prawa podatkowego. Można mówić o równości wobec prawa podatkowego oraz o równości w prawie podatkowym. Standard równości oznacza wymóg jednakowego stosowania prawa podatkowego wobec wszystkich adresatów normy podatkowej, a także stanowienia takiego prawa podatkowego, które ani nie dyskryminuje, ani nie uprzywilejowuje adresatów norm prawnopodatkowych.

Zasadę równości w prawie podatkowym należy traktować jako jedną z supernorm, która zapewnia właściwe stosowanie prawa podatkowego.

Standard równości, przyjęty w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, ujmowany jest następująco¹⁵:

– wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących,

¹⁵ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.

– jeżeli dana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości,

– równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną.

Zagadnienie równego traktowania, w kontekście omawianej problematyki, skłania do następujących refleksji:

– równo mają być traktowani wszyscy podatnicy, na których spoczywa obowiązek zapłaty podatku, wynikający z nieostatecznej decyzji podatkowej;

– zróżnicowanie o charakterze dyskryminującym pojawi się w stosunku do podatnika, który składając odwołanie, dokonuje równocześnie zapłaty podatku (nie może bowiem skorzystać z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego);

– zróżnicowanie o charakterze faworyzującym dotyczy podatnika, który składa odwołanie, ale nie dokonuje zapłaty podatku (może skorzystać z przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Standard równości nie ma charakteru absolutnego, jednakże odstępstwa od zasady równości muszą znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach. Trybunał Konstytucyjny wskazuje na trzy kryteria, będące przesłankami natury generalnej, które uzasadniają wyjątki od nakazu równego traktowania¹⁶. I tak:

– muszą mieć charakter relewantny; oznacza to, że muszą pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których jest zawarta kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści; oznacza to też, że wprowadzone zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony;

– argumenty muszą mieć charakter proporcjonalny; oznacza to, że waga interesów, którym ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania podobnych podmiotów;

– argumenty te muszą pozostawać w oczywistym związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi; w tych innych wartościach, zasadach czy normach konstytucyjnych należy szukać uzasadnienia dla odmiennego traktowania podmiotów podobnych.

Można się zastanawiać, czy na gruncie przepisów ordynacji podatkowej istnieją argumenty, które przemawiają na rzecz odstępstwa od nakazu równego traktowania. Jeśli takie argumenty natury prawnej występują, to można dowodzić, że zapłata podatku wynikająca z nieostatecznej decyzji, od której podatnik składa odwołanie, jest wygaśnięciem zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 1 o.p. Oznaczałoby to, że podatnik nie może skorzystać z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tymczasem brak argumentów natury prawnej, które przemawiają za tym, że takie zróżnicowanie sytuacji prawnej jest racjonalnie uzasadnione. Trudno byłoby też dowieść, że za takim zróżnicowaniem sytuacji prawnej przemawia jakaś

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 września 1996 r., K10/96, OTK 1996, nr 4.

szczególna waga interesów, bo wówczas należałoby przyjąć odmienny standard rozumienia lojalności podatnika wobec państwa – standard zakładający, że wspiera się te działania podatnika, które są ukierunkowane na nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Natomiast brak pozytywnego wsparcia dla podatnika, który realizuje ustawowy obowiązek zapłaty podatku. Prowadziłoby do niedorzeczności, albowiem naruszałoby prawo podatkowe w jego warstwie aksjologicznej. Zróżnicowania sytuacji prawnej nie uzasadnia też żadna szczególna norma konstytucyjna, bądź też wartość w tych normach konstytucyjnych określona. Jest wręcz przeciwnie. Konstytucja nie przewiduje wolności od ponoszenia świadczeń podatkowych, a art. 84 Konstytucji nakłada obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.

IV. PODSUMOWANIE

Zapłata podatku może być skuteczną formą zwolnienia się z długu podatkowego; prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W takim też przypadku zobowiązanie podatkowe nie może wygasnąć po raz drugi przez przedawnienie. Jest to logiczne rozumowanie i w pełni uprawnione na podstawie przepisów o.p.

Jednakże bezpośrednio odwzorowanie treści norm zawartych w art. 59 § 1 pkt 1 o.p. i w art. 70 § 1 o.p. nie daje takiej jednoznaczności, gdy analizuje się owe rozwiązania, badając w szczególności relacje, jakie zachodzą pomiędzy normami w obrębie ordynacji podatkowej. Jednoznaczność, w niektórych przypadkach, prowadzi do sprzeczności z innymi przepisami ordynacji podatkowej, albowiem w istotny sposób ogranicza gwarancje procesowe podatnika, czy też narusza takie wartości, które utożsamiane są z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Pojawia się w pewnych szczególnych przypadkach – merytorycznie uzasadniona – możliwość innego rozumienia treści art. 59 § 1 pkt 1 o.p.

Zapłata musi odnosić się do „konkretnej kwoty zobowiązania podatkowego wynikającej z ostatecznej decyzji podatkowej”¹⁷. Tak więc zapłata, o której mowa w art. 59 § 1 pkt 1 o.p., jest zapłatą podatku wymierzonego. Przesłanką wygaśnięcia zobowiązania jest skuteczny jego wymiar. Skoro wygaśnięcie dotyczy tylko podatku wymierzonego, to zobowiązanie podatkowe w takim zakresie, w jakim nie zostało wymierzone, nie wygaśnie. Dlatego zapłata kwot podatku na podstawie nieostatecznej decyzji, od której podatnik złożył odwołanie, nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

*Prof. dr hab. Andrzej Gomulowicz jest pracownikiem
Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.*

¹⁷ Zob. zdanie odrębne sędziego NSA Adama Bącala do treści uchwały z 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07.

TAX OBLIGATION VS LIMITATION OF TAX LIABILITY

Summary

Payment of tax by a tax payer is more complex than one might expect. To assume that payment of the tax results from a proper construction of the idea of a tax obligation would be an undue simplification.

A reasonable tax payer who needs to assume a certain conduct must take into account the existence of legal regulations that will force him to fulfil his tax obligation. Those legal solutions, due to the nature of tax obligations, have a feature of a sanction, since it is possible to effect the tax due before it falls due and before a decision imposing it has been issued. (article 33 of the tax law.). Tax not paid on time becomes overdue tax (art. 51) which means that penalty interest may be calculated as provided for in the rates arising from art. 56.

Having regard to the entire binding legislation, the tax payer makes a conscientious decision. It is a choice of a particular behaviour, which at the same time governs that behaviour. In other words, a tax payer makes a decision on the basis of the causal links (understood properly or wrongly) between a certain behaviour and its legal consequences. Although the contents of art. 59 § 1 p. 1 is properly formulated from the linguistic and logical point of view, the issue of a tax obligation becoming extinct upon its payment must be seen in a wider context. And so, the expiry of tax obligations in the form provided for in art. 59 § 1 p.1 o.p., cannot be treated separately, but the causal relationship together with those provisions of the tax law which, taking the contents of art. 59 § 1 p. 1 as a starting point, constitute a solution which is defined as a tax institution.

Therefore, the principle of *clara non sunt interpretanda* may not be a premise for believing that construction and performance of the process of interpretation is unnecessary since it does not suffice to understand the fragment of the legal text referred to in art. 59 § 1 p.1 , but it must be understood in conjunction with art. 70 § 1.

Payment of a tax obligation may be an effective form of releasing oneself from a tax obligation. It leads to the extinction of the tax obligation. In such a case, a tax obligation cannot become extinct for the second time on grounds of having become a time-barred claim.

However, a direct copy of the content of the norm contained in art. 59 § 1 p. 1 and in art. 70 § 1 of tax law does not offer an unambiguous answer when such solutions are being analysed, and in particular, when relationships between the norms within the tax law are taken into consideration. In fact, in some specific cases it is justified to construe the text of art. 59 § 1 p.1 differently.

The payment of a tax must be in respect of „a concrete amount of a tax obligation resulting from a final tax decision”. And so, the payment provided for in art. 59 § 1 p. 1 of tax law is a payment of the tax due. It will become extinct on the premise of its effective assessment. While tax extinction applies only to properly assessed tax amount, the tax obligation will not become extinct merely because it has not been assessed. Consequently, payment of tax following a tax decision that has not been final and that has been appealed against by the tax payer does not render the tax obligation extinct.