

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W POLSCE

Przemysław Stolarski

MONOGRAFIE

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W POLSCE

Przemysław Stolarski

MONOGRAFIE

Stan prawny na 1 stycznia 2016 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jerzy Matecki

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Łamanie

Wolters Kluwer

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN 978-83-264-9867-1

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 7

Wprowadzenie / 9

Rozdział 1

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych – zagadnienia ogólne / 17

- 1.1. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jako podstawowy mechanizm funkcjonowania państwa / 17
- 1.2. Pojęcie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych / 34
- 1.3. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jako rodzaj kontroli finansowej / 52
- 1.4. Problem wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce / 73

Rozdział 2

Ewolucja kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce / 99

- 2.1. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w okresie międzywojennym / 99
- 2.2. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w latach 1945–1979 / 118
- 2.3. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w latach 1980–1990 / 129
- 2.4. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych po 1990 r. / 138

Rozdział 3

Wielotorowość kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce po 1990 r. – kluczowe problemy / 151

- 3.1. Przyczyny wielotorowości procedur kontrolnych / 151

- 3.2. Skutki wielotorowości procedur kontrolnych na gruncie pozycji prawnej i faktycznej kontrolowanego / **168**
- 3.3. Skutki wielotorowości procedur kontrolnych na gruncie pozycji prawnej i faktycznej organu kontroli / **184**

Rozdział 4

Koncepcje ograniczenia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych po 1990 r. / 226

- 4.1. Wojewódzkie Kolegia Skarbowe jako próba koordynacyjnego ograniczenia wielotorowości / **226**
- 4.2. Ograniczenie wielotorowości na gruncie porozumień służb skarbowych / **235**
- 4.3. Administracyjne ograniczenie wielotorowości na gruncie koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej / **268**

Rozdział 5

Propozycje zmian aktualnych rozwiązań dotyczące ograniczenia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce / 281

- 5.1. Ograniczenie wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w wymiarze proceduralnym / **281**
- 5.2. Ograniczenie wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w wymiarze instytucjonalnym / **302**
- 5.3. Zasadność wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w wymiarze funkcjonalnym / **312**

Wnioski końcowe / 323

Wykaz aktów prawnych, orzeczeń i innych dokumentów / 331

Bibliografia / 347

Wykaz skrótów

Akty prawne

Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
u.k.s.	ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.s.c.	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 990 z późn. zm.)
u.s.d.g.	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
ustawa o VAT	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
u.z.p.	ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.; tekst jedn.: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.) – obecnie uchylona

u.w.k.s. ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302 z późn. zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

CBOSA	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (http://orzeczenia.nsa.gov.pl)
Dziennik GP	Dziennik Gazeta Prawna
Dz.P.P.P.	Dziennik Praw Państwa Polskiego
Dz. U.	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. Min. Fin.	Dziennik Urzędowy Ministerstwa Finansów
Dz. Urz. Min. Sk.	Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu
GP	Gazeta Prawna
M.P.	Monitor Polski
Mon. Pod.	Monitor Podatkowy
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-B	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, seria B
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	Przegląd Podatkowy

Inne

NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
NTA	Najwyższy Trybunał Administracyjny

Wprowadzenie

Kontrola w zakresie wywiązywania się obywateli z nałożonej na nich w drodze ustawowych obowiązków podatkowych powszechnej powinności pokrywania kosztów finansowych funkcjonowania instytucji państwa ma niezwykle istotne znaczenie z punktu widzenia jego istnienia. Funkcjonowanie państwa i związana z nim realizacja celów społecznie oczekiwanych i pożądaných, dla których powstało, wymaga stałego dopływu środków pieniężnych niezbędnych do pokrywania wydatków, w drodze których cele te są osiągnięte. Potrzeba finansowania działalności państwa przez jego członków jest elementem stanowiącym niepodważalną i bezsporną podstawę istnienia grupy społecznej opartej na jego strukturze. Podstawową i zarazem główną formą finansowania państwa przez jego obywateli są podatki wynikające z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, stanowiących konkretyzację przewidzianych w ustawach obowiązków podatkowych. Wspomniana zatem wyżej kontrola o fundamentalnym dla państwa znaczeniu to kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, przy czym należy w tym miejscu wyjaśnić, że chodzi o realizację pojmowaną w wymiarze powinnościowym, a nie w wymiarze władczym. Realizacja w wymiarze władczym może być postrzegana bardzo szeroko i utożsamiana właściwie z całym procesem poboru podatków, na który składają się działania podejmowane w ramach uregulowanych powszechnie obowiązującym prawem procedur, takie jak kontrola, wymiar czy egzekucja, jak i czynności czysto techniczne, związane przykładowo z obsługą podatników czy z przyjmowaniem i rozliczaniem wpłat z tytułu podatków. Tymczasem chodzi tutaj o realizację zobowiązań podatkowych, rozumianą jako właściwa identyfikacja przez określone w prawie podatkowym podmioty obowiązków podatkowych, prawidłowe ustalenie

ich zakresu i wielkości oraz odpowiednią co do trybu i formy zapłatę wynikających z nich podatków. W tym znaczeniu kontrola realizacji zobowiązań podatkowych oznacza kontrolę określonych podmiotów w zakresie wskazanych wyżej zachowań.

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych sprawowana jest obecnie w Polsce przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Szczególny wyraz dwutorowość ta przyjmuje w obliczu zbiegu kompetencji tych organów zachodzącego na płaszczyźnie wykonywanej przez nie kontroli podatkowej i skarbowej¹. Obie instytucje podlegają co do zasady dwóm różnym reżimom prawnym oraz są realizowane przez kilka różnych pionów organizacyjnych działających w ramach struktur administracji rządowej i samorządowej, którym przypisano zasadniczo dwie różne funkcje, tj. funkcję poboru podatków w przypadku organów podatkowych i funkcję kontrolną zorientowaną na ochronę interesów Skarbu Państwa² w odniesieniu do organów kontroli skarbowej. Sytuacja ta i problemy z nią związane zostały dostrzeżone w świecie doktryny już w latach 90. XX w. Wskazane zjawisko przyjęło wówczas nazwę dualizmu kontroli skarbowej i podatkowej. Sformułowanie to, choć niefortunne i niezbyt precyzyjne z językowego punktu widzenia, w sposób klarowny definiowane było przez doktrynę, która utożsamiała je ze zjawiskiem zbiegu kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej na gruncie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Głównym zarzutem, jaki wówczas podnoszono, była budząca daleko idące wątpliwości z punktu widzenia zasad demokratycznego państwa prawa możliwość poddawania obywateli w tym samym zakresie przedmiotowym kontrolom dwóch różnych organów, dla których odpowiednie reżimy prawne przewidują dodatkowo różny zakres uprawnień procesowych kontrolowanego, a co za tym idzie różną jego pozycję procesową (słabszą w przypadku kontroli skarbowej, silniejszą w odniesieniu do kontroli podatkowej). Sprawa ta była nawet w przeszłości przedmiotem prac Trybunału Konstytucyjnego, jej aspekt materialny nie został jednak rozstrzygnięty. Trybunał wypowiedział

¹ Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych wykonywana jest również w drodze czynności sprawdzających przeprowadzanych przez organy podatkowe. Mają one niewątpliwie charakter kontrolny i nie mogą zostać pominięte na gruncie prowadzonych rozważań, niemniej jednak nie stanowią płaszczyzny zbiegu kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

² Funkcja ta została skonkretyzowana w sposób bardziej szczegółowy w art. 1 i 2 u.k.s.

się tylko w kwestii formalnej i nie dopatrył się na tej płaszczyźnie żadnego naruszenia przepisów ustawy zasadniczej. Od tego czasu zainteresowanie wskazanym problemem zdawało się coraz bardziej wygasać, by dziś przyjmować jedynie postać incydentalnych wzmianek w publikacjach na temat zagadnień związanych z kontrolą podatkową czy skarbową. Tymczasem problem pozostaje w dalszym ciągu aktualny. Ponadto ma on znacznie szerszy zakres niż ten dostrzeżony przez doktrynę w latach 90³.

Rozważania dotyczące pozycji kontrolowanego na gruncie kontroli skarbowej nie mogą ograniczać się jedynie do jego pozycji procesowej w obszarze postępowania kontrolnego, które jest w końcu tylko jednym z przejawów działalności kontrolnej organów kontroli skarbowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych. Powinny uwzględniać również pozycję podatnika w odniesieniu do wywiadu skarbowego funkcjonującego na płaszczyźnie działań kontrolnych organów kontroli skarbowej. Nie można także zapominać o różnej pozycji organów wykonujących kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych w ramach dwóch wskazanych wyżej reżimów prawnych, mającej wpływ na skuteczność i efektywność działań kontrolnych podejmowanych przez administrację skarbową w określonych obszarach społeczno-gospodarczej aktywności obywateli. Aspekt ten, choć nie zawsze i nie przez wszystkich dostrzegany, wydaje się wręcz wysuwać dziś na plan pierwszy. Ma on szczególne znaczenie w kontekście podejścia do zagadnienia kontroli podatkowej i kontroli skarbowej, jako elementów „zintegrowanego” systemu kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych. Prowadzi do negatywnego zróżnicowania siły tego systemu na poszczególnych jego odcinkach, w zależności od rodzaju pionu administracyjnego wykonującego kontrolę.

Nie można również ograniczyć rozważań jedynie do sfery skutków, zapominając o przyczynach ukształtowania się w Polsce dwutorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Obszar ten stanowi niezwykle

³ Wydaje się, że to właśnie owo wąskie podejście do tematu negatywnych skutków opisywanego zjawiska zbiegu kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej doprowadziło do tego, że w wyniku ukształtowania się po 2002 r. tzw. modelu jednolitej kontroli podatkowej i równoległego precyzyjniejszego umownego podziału kompetencji kontrolnych pomiędzy określonymi pionami organów aparatu skarbowego niektórzy mylnie uznali, że problem dualizmu zasadniczo przestał istnieć, a przynajmniej dość mocno stracił na znaczeniu, co z kolei miało określony wpływ na spadek zainteresowania nauki tym zagadnieniem.

istotny element charakterystyki systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych i oceny zasadności jego funkcjonowania w obecnym kształcie.

Ponadto wydaje się, że problem niejednolitego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych ma zdecydowanie szerszy wymiar i nie może ograniczać się tylko do układu dwubiegunowego. Widać to bardzo dobrze na gruncie instytucjonalnym (strukturalno-organizacyjnym), gdzie należy mówić raczej o wielotorowości niż dualizmie.

Warto podkreślić, że dotychczasowe badania ograniczały się głównie do charakterystyki procedur kontrolnych stosowanych przez oba typy organów czy analizy ich wzajemnych relacji. Nie ma kompleksowego opracowania poświęconego problemowi wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce, jej przyczynom, skutkom i ewentualnym odniesieniom do modeli istniejących w przeszłości oraz ocenie zasadności jej funkcjonowania. Uzasadnione było więc podjęcie stosownych badań tym zakresie.

Celem monografii jest **próba scharakteryzowania zjawiska zbiegu kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, identyfikacja jego przyczyn i skutków oraz przedstawienie alternatywnego modelu funkcjonowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce**. Realizacja tak określonego celu zmierza do odpowiedzi na kluczowe z punktu widzenia pracy pytanie, stanowiące jednocześnie jej zasadniczy problem badawczy, sformułowane w następujący sposób: **czy znajduje uzasadnienie zbieg kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce?**

Udzielenie odpowiedzi na tak postawione pytanie wymagało wyjaśnienia kwestii szczegółowych:

- na jakich płaszczyznach można rozpatrywać obecną wielotorowość w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce,
- jakie są przyczyny i skutki obecnego funkcjonowania wskazanej wielotorowości,
- czy wielotorowość zawsze charakteryzowała proces kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce,

– czy i w jakim zakresie próbowano eliminować bądź ograniczać zjawisko przedmiotowej wielotorowości.

Mając powyższe na uwadze, autor postawił następującą tezę badawczą: **zbieg kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce nie znajduje wystarczającego umocowania w sferze przyczyn swego funkcjonowania i jednocześnie wywołuje szereg negatywnych konsekwencji, co czyni niezasadnym dalsze utrzymywanie wielotorowości w obecnym jej kształcie. Celowe wydaje się więc jej ograniczenie i wprowadzenie stosownych zmian prawnych.**

Konstrukcja monografii została skorelowana z postawionymi w pracy celami i tezami, co spowodowało ujęcie badanej problematyki w następujący sposób.

Rozdział 1 jest rozdziałem wprowadzającym, obrazującym miejsce kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w strukturze państwa postrzeganego zarówno w ujęciu instytucjonalnym, jak i wspólnotowym oraz szczególną funkcję, jaką kontrola ta pełni z punktu widzenia realizacji podstawowych celów, które przed nim stoją. Zdefiniowano w nim kontrolę, wskazując jej zakres przedmiotowy oraz podmiotowy, i przedstawiono ją w kontekście ogólnego pojęcia kontroli, jak i typów kontroli finansowej. Rozdział zawiera również uwagi wprowadzające dotyczące zjawiska wielotorowości występującego w Polsce na gruncie kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych. Ta część pracy ma nie tylko charakter ogólny, traktując o podstawowych w kontekście jej tematu pojęciach, ale wskazuje także podobieństwa dwóch niezwykle istotnych z punktu widzenia jej treści instytucji (kontroli skarbowej i kontroli podatkowej) w obszarze funkcji i celów przypisanych kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Poza tym pojawiają się tutaj pewne istotne uwagi wskazujące potrzebę szerszego spojrzenia na kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych nie tylko w aspekcie ściśle pojmowanych postępowań kontrolnych funkcjonujących w jej obrębie, ale również w kontekście działań znajdujących się formalnie poza tymi postępowaniami. Uwagi te pozwalają na przeprowadzenie w dalszej części rozważań dotyczących skutków dwutorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych z punktu widzenia pozycji prawnej

kontrolowanego, jak i organu kontroli, także w aspekcie wywiadu skarbowego.

W rozdziale 2 została przedstawiona ewolucja kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. Takie ujęcie nie wynika tylko z chęci zapewnienia kompletności rozważań w kwestii instytucji stanowiącej główny przedmiot badań. Prześledzenie ewolucji kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych oraz struktury aparatu skarbowego umożliwia przede wszystkim udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wskazana kontrola wykonywana była w przeszłości w sposób jednolity, czy też w jej realizację wpisane były, tak jak dziś, wielotorowe działania różnych organów tworzących aparat skarbowy. Odpowiedź na to pytanie ma istotne znaczenie dla identyfikacji elementów uzasadniających obecne funkcjonowanie wielotorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. W tym wypadku chodzi o poszukiwanie ewentualnego uzasadnienia obecnego stanu rzeczy w historycznych modelach administracji podatkowej i sprawowanej przez nią kontroli. Ta część pracy stanowi również bogate źródło wniosków dotyczących historycznych konstrukcji prawnych, mogących znaleźć swoje odniesienie do warunków obecnych, co wpisuje się w realizację jednego z głównych celów książki, jakim jest próba przedstawienia propozycji alternatywnych rozwiązań w zakresie funkcjonowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. Szczególną płaszczyznę odniesień w tym zakresie stanowi okres międzywojenny.

Rozdział 3 zawiera uwagi szczegółowe dotyczące dwóch zagadnień kluczowych z punktu widzenia rozwiązania głównego problemu badawczego. Uwagi te odnoszą się do przyczyn i skutków zjawiska wielotorowości kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce po 1990 r., a zatem w czasie, kiedy zjawisko to wystąpiło na gruncie kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej oraz zostało dostrzeżone i zdefiniowane w pewnym zakresie przez doktrynę. W rozdziale tym zostały szczegółowo opisane czynniki będące powodem usankcjonowania w Polsce na początku lat 90. dualizmu w procesie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, ewoluującego następnie w kierunku dalej posuniętej wielotorowości, oraz konsekwencje występowania tego zjawiska w kontekście pozycji prawnej i faktycznej zarówno podmiotu kontrolowanego na gruncie obu reżimów kontrolnych, jak i organów wykonujących kontrolę w ramach

tych reżimów. Opisanie przyczyn i następstw wielotorowości stanowi fundament autorskiej oceny jej funkcjonowania.

W rozdziale 4 zaprezentowano próby ograniczenia zjawiska wielotorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych podjęte na przestrzeni ostatnich 20 lat. Analizie poddane zostały: ustawowe rozwiązanie oparte na działalności Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych w zakresie koordynacji działań kontrolnych służb skarbowych, próba koordynacyjnego ograniczenia skutków wielotorowości w drodze wielostronnych porozumień funkcjonujących w obrębie administracji skarbowej oraz rozwiązanie zaproponowane na gruncie koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej. Poczynione tutaj uwagi stanowią przede wszystkim podstawę do wykazania charakteru wprowadzonych i proponowanych w przeszłości zmian oraz ich realnego wpływu lub możliwości takiego wpływu na ograniczenie albo eliminację omawianego zjawiska.

Rozdział 5 został poświęcony przedstawieniu zasadniczych elementów alternatywnej koncepcji funkcjonowania kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce, ograniczającej zjawisko wielotorowości w tym zakresie w sposób eliminujący dotychczasowe negatywne skutki jego istnienia. Rozważania zostały oparte na trzech płaszczyznach, do których można odnosić zjawisko badanej wielotorowości, tj. płaszczyźnie instytucjonalnej, proceduralnej i funkcjonalnej. Próba stworzenia alternatywnego modelu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych wiąże się ze wskazaniem propozycji określonych zmian prawnych w zakresie tych trzech obszarów, odnoszących się zarówno do instytucji samej kontroli, jak i struktury organizacyjnej administracji skarbowej.

Realizacja postawionych celów determinuje w sposób naturalny przyjęcie określonej metodyki badań. W przygotowaniu pracy zostały wykorzystane przede wszystkim metoda historyczna, metoda dogmatyczna (językowo-logiczna) oraz socjologiczna.

Metoda historyczna posłużyła omówieniu historycznych regulacji prawnych normujących funkcjonowanie administracji skarbowej oraz kształt instytucji kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce.

Niezależnie od historycznego czy aktualnego charakteru poszczególnych źródeł (w szczególności aktów prawnych) zostały one poddane badaniu metodą językowo-logiczną w celu ustalenia prawnego kształtu kluczowych z punktu widzenia tematu monografii zagadnień i instytucji, zwłaszcza tych, na których opiera się bądź opierał się w przeszłości proces kontroli realizacji zobowiązań podatkowych.

Poza wskazanymi wyżej metodami autor wykorzystał również elementy metody statystycznej, odnosząc się do dokumentów o charakterze statystycznym i sprawozdawczym.

Częściowo w strukturę pracy wpisane zostały także badania przy zastosowaniu metody socjologicznej, oparte na konsultacji z przedstawicielami administracji podatkowej i ankiecie przeprowadzonej wśród pracowników organów podatkowych pracujących w komórkach właściwych do spraw kontroli podatkowej oraz analiz i planowania w zakresie ograniczeń w wykonywaniu kontroli wynikających ze słabszej pozycji organów podatkowych na gruncie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych.

Rozdział 1

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych – zagadnienia ogólne

1.1. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jako podstawowy mechanizm funkcjonowania państwa

Chcąc właściwie zidentyfikować miejsce kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w obecnych systemach państwowych czy też określić, jakie miejsce winna ona w nich zajmować, należy cofnąć się do początku i sięgnąć do kategorii podstawowych i fundamentalnych z punktu widzenia jej funkcjonowania. O tej osobliwej metodzie poznania rzeczy zdają się często dziś zapominać niektórzy przedstawiciele nauki prawa, którzy badając określone instytucje, niejednokrotnie odnoszą swe rozważania do rzeczywistości, w której żyją. Dysponując tak wąską czasowo perspektywą, definiują oni, czym dana rzecz jest, a czym nie oraz czym być powinna. Zapominają o źródłach i modelach, a może raczej uznają je za tak odległe, że aż zbyt utopijne, by bez narażenia się na śmieszność czynić z nich punkt wyjścia do dyskusji na temat badanych kategorii.

Pierwotnej istoty instytucji analizowanej kontroli, legitymizującej jej istnienie w określonym kształcie we współczesnej przestrzeni jako instytucji od wieków nierozdzielnie związanej z państwem, należy doszukiwać się w jego genezie. W doktrynie przeważa aktualnie pogląd, zgodnie z którym państwo jest wytworem społeczeństwa, mając jednocześnie wobec niego służebny charakter⁴. Z poglądem tym należy się zgodzić, uznając jednocześnie, że wbrew pozorom z punktu widzenia jego słuszności nie ma znaczenia od-

⁴ E. Kustra, *Wstęp do nauki o państwie*, Toruń 1999, s. 12.

wieczny spór o to, co było pierwsze – społeczeństwo czy państwo. Trzeba pamiętać, że przypisywane Arystotelesowi twierdzenie, jakoby to państwo było kategorią pierwotną w odniesieniu do jednostki i społeczeństwa⁵, związane jest raczej w dużej mierze z pewną ideą państwa, stanowiącą element charakterologiczny wpisany głęboko w naturę człowieka, sprawiający, że człowiek jest ze swej natury istotą państwową⁶. Pierwotny charakter państwa znajduje tutaj swój wyraz nie w instytucji, ale w swego rodzaju pierwiastku państwowości tkwiącym w naturze człowieka. Podobny wyraz mają także późniejsze teorie idące w kierunku arystoteleskim, takie jak choćby teoria G. Hegla, u którego państwo w pewnym sensie pojmowane jest jako obiektywna kategoria znajdująca się ponad wszystkim, przyjmując postać idei etycznej czy idei absolutnej⁷. Spojrzenia takie nie stają tak naprawdę w sprzeczności z teorią pochodzenia państwa od społeczeństwa. Wspomniany wyżej pierwiastek czyniący z człowieka istotę państwową mógł być oczywiście siłą sprawczą popychającą jednostkę do stworzenia państwa, niemniej jednak był wyłącznie ideą, a może nawet tylko cechą charakteru gatunku ludzkiego. Bezpośrednią przyczyną powstania państwa mogła być tylko aktywność samej jednostki, przyjmująca np. postać swobodnego aktu sprawczego, jakim była umowa społeczna.

Pierwsze przejawy idei umowy społecznej, wskazujące na dwa jej zasadnicze elementy, można zaobserwować już w czasach starożytnych. Protagoras z Abdery uważał, że państwo jest rezultatem zgody jego obywateli⁸. Platon stwierdził, że powstania państwa należy dopatrywać się w momencie, w którym ludzie nie byli już w stanie zaspokajać swych potrzeb samodzielnie⁹. Już tylko w tych dwóch twierdzeniach można dostrzec przyczynę powołania państwa i formę, w jakiej się to dokonało. Przyczyną jest określona sytuacja, zmuszająca jednostkę do podjęcia inicjatywy w tym kierunku, wyznaczająca cel, który ma się w ten sposób zrealizować, a któremu jednostka nie może podołać w odosobnieniu. Formą jest szeroko rozumiana zgoda, a więc rodzaj układu, porozumienia między jednostkami.

⁵ Tamże, s. 11.

⁶ Zob. J. Justyński, *Historia doktryn polityczno-prawnych*, Toruń 2000, s. 73.

⁷ Tamże, s. 296.

⁸ Tamże, s. 60–61.

⁹ Tamże, s. 67.

Według słusznego zresztą poglądu C. Znamierowskiego państwo jest grupą celową¹⁰. Cele, dla których realizacji powstało, były na przestrzeni wieków wyrażane różnie przez kolejnych myślicieli. Można wymienić tutaj cele o charakterze abstrakcyjnym, wynikające np. z takich twierdzeń, jak to Arystotelesa, zgodnie z którym państwo jest samowystarczającą wspólnotą powstałą ze względu na potrzeby życia dla popierania najwyższego dobra¹¹. Tak ideowe cele wydają się zbyt ogólne, by ustalić podstawową przyczynę powstania państwa, w przeciwieństwie do bardziej skonkretyzowanych celów o charakterze pragmatycznym. Wśród nich dają się zauważyć cele o konotacji zdecydowanie negatywnej, jak i cele o nacechowaniu pozytywnym.

Te pierwsze stanowią treść dość znaczącego nurtu myślowego współtworzonego przez kolejnych teoretyków różnych epok. Zgodnie z nim państwo powstało, by hamować w nas to, co złe i bronić człowieka przed samym sobą. Już Seneka twierdził, że państwo było odpowiedzią na ludzkie niegodziwości w postaci żądzy panowania i posiadania, a jego celem było ich ograniczenie, a nie zapewnienie człowiekowi większego szczęścia¹². Aspekt ten znacznie później rozwinął T. Hobbes, który uznał człowieka za istotę ze swej natury złą, a w państwie upatrywał ograniczenia przy pomocy przymusu egoistycznych zapędów człowieka do posiadania wszystkiego, które w krótkim czasie prowadzą do samozagłady jednostek na skutek wybuchłych wojen¹³. K. Sójka-Zielińska pisze, że organizacja państwowa wykształciła się w momencie, gdy konflikty społeczne narosły do tego stopnia, iż stały się nierozwiązywalne w oparciu o siły samej rodowej społeczności, plemienia¹⁴. Choć trudno odmówić tak skonkretyzowanemu celowi przymiotu zadania, które państwo musiało realizować w pewnej perspektywie czasowej, to ciężko też uznać go za jedną z pierwotnych przyczyn stworzenia państwa jako grupy. Wydaje się, że zdarzenia stanowiące oparcie dla omawianych teorii mogły wystąpić na późniejszym etapie ewolucji państwa. Żądza władzy i posiadania może zrodzić się tylko w umysłach ludzi, którzy osiągnęli pewien poziom świadomości, choćby co do tego, że warto żądać władzy i posiadania, bo

¹⁰ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980, s. 61.

¹¹ J. Justyński, *Historia doktryn...*, s. 73.

¹² Tamże, s. 99.

¹³ Tamże, s. 218–219.

¹⁴ K. Sójka-Zielińska, *Historia prawa*, Warszawa 2000, s. 16–17.

płyną z nich konkretne korzyści. Konflikty międzygrupowe mogły wybuchać na określonym etapie zorganizowania społeczności, nie zdarzały się natomiast w stanie pierwotnym, w którym jednostki żyły samodzielnie i w odosobnieniu. Musiały zatem istnieć inne cele stojące u podstaw stworzenia państwa, których niezaspokojenie doprowadziłoby ludzkość do zagłady na długo przed tym, zanim zdałaby sobie sprawę z istnienia takich namiętności jak władza czy posiadanie, pchających ją do wojen, o których pisał Hobbes.

Wydaje się, że pierwotne cele miały raczej zabarwienie pozytywne, a zatem oparte były na poczuciu zewnętrznego dobra, jakie płynie dla jednostki z ich realizacji w grupie, a nie z domniemanego zła zakotwiczonego w naturze jednostki, rodzącego się wobec braku realizacji tych celów. Za słuszością tego stwierdzenia przemawia logiczny związek przyczynowo-skutkowy. Co mogło zachęcić człowieka do zawiązania grupy ewoluującej w kierunku państwa – chęć ograniczenia własnych zapędów i tym samym płynących z nich korzyści czy raczej perspektywa nowych profitów? Odpowiedź wydaje się oczywista.

Podobnie uważał J.J. Rousseau, dopatrując się najwcześniejszych czynników wpływających na tworzenie państwa w siłach przyrody takich chociażby jak klęski żywiołowe¹⁵. To potrzeby egzystencjalne człowieka, których nie był w stanie zaspokoić sam, były siłą sprawczą zawiązania grupy stanowiącej uosobienie państwa. Oczywiście siły przyrody dające o sobie znać w postaci klęsk żywiołowych, zjawisk atmosferycznych czy drapieżników, którym jednostka nie była w stanie oprzeć się samodzielnie, stanowią tylko punkt wyjścia. Problem potrzeb egzystencjalnych jest bardziej złożony. Nie chodzi tu tylko o pojedyncze cele, których jednostka nie może zrealizować, ale też o pojedyncze cele, które znajdują się w jej zasięgu, lecz w połączeniu przewyższają indywidualne możliwości. Nie możemy zapominać też o tych, które jednostka była w stanie realizować, ale absorbowały one tyle jej zasobów

¹⁵ Zob. A. Sylwestrzak, *Historia doktryn politycznych i prawnych*, Warszawa 2011, s. 204. Choć również J.J. Rousseau, niezależnie od dostrzeżenia tych pierwotnych czynników, siły sprawczej powstania państwa dopatrywał się w procesie rodzenia się w człowieku złych namiętności, obcych mu w pierwotnym stanie natury. Może wynikać to z oddzielenia zjawiska łączenia się człowieka w grupy od procesu powstawania państwa, który miał według niego miejsce później. Wydaje się jednak, że nie można rozpatrywać procesu wyjścia jednostki ze stanu odosobnienia w kierunku życia w grupie inaczej, jak tylko w kategoriach państwowotwórczych.

czasowych, umysłowych i fizycznych, że uniemożliwiały jej rozwój w innych dziedzinach życia. Zawiązanie grupy miało zatem nie tylko tę wartość, że umożliwiało realizację potrzeb jednostki w ogóle, ale także tę, że dawało możliwość efektywniejszego ich realizowania.

Najpowszechniej przyjętą dziś formą stworzenia państwa jest umowa społeczna. Dla jednych stanowi ona fakt historyczny, dla innych jest tylko hipotezą obrazującą w najbardziej racjonalny sposób motywy utworzenia organizacji państwowej¹⁶. Niezależnie od podejścia do tego zagadnienia warto odnotować, że w obu koncepcjach należy do opisywanej umowy podchodzić raczej w kontekście okresowego procesu, a nie jednorazowego zdarzenia. Oczywiście dochodzi tutaj do jednostkowego aktu zawarcia umowy, ale z drugiej strony jej treść wypełnia się w znacznie dłuższym czasie. Możemy mówić raczej o zawieraniu umowy niż jej zawarciu. Na ten długofalowy charakter analizowanego aktu zwrócił uwagę jeden z twórców zaawansowanych koncepcji umowy społecznej J. Locke¹⁷. Wyróżnia on dwa akty umowy społecznej. W pierwszym konstituuje się społeczność jako jednolity organizm, natomiast w drugim dochodzi do wyodrębnienia konkretnej władzy państwowej¹⁸.

Jednostki z uwagi na potrzebę realizacji celów, których nie były w stanie osiągnąć indywidualnie, zaczęły zmierzać w kierunku zawiązania grupy. Wskazane cele musiały być identyczne rodzajowo w odniesieniu do większości jednostek. Tylko wówczas mogło dojść do zbiorowego odczucia potrzeby połączenia się w jeden organizm. Cele te, po stworzeniu państwa, stawały się, idąc tokiem myślowym G. Jelinka¹⁹, wyrazem solidarnych interesów ludzi tworzących daną grupę i głównym czynnikiem jednoczącym.

Podstawowym elementem umowy społecznej jednostek i jej pierwotną treścią zdają się być uprawnienia i obowiązki stanowiące kategorie zupełnie obce dotychczasowemu życiu ludzi w odosobnieniu. Skoro grupa miała realizować cele przerastające możliwości jednostki, to oczywiście jest, że musiało się to

¹⁶ J. Justyński, *Historia doktryn...*, s. 214.

¹⁷ To epoce Oświecenia przypisuje się największy wkład w tworzeniu teorii umowy społecznej.

¹⁸ A. Sylwestrzak, *Historia doktryn...*, s. 189.

¹⁹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa...*, s. 61.

opierać na sile działania w grupie. Wiązało się to z realizacją celów przez grupę jednostek. Co więcej, skoro zbiorowość miała efektywniej zarządzać realizacją celów, to naturalne jest, że mogła osiągnąć to głównie poprzez podział celów między jednostki wchodzące w jej skład. Zrodziła się kategoria zadań, a w ramach ich wypełniania kategoria specjalizacji. Wpisywało się to w pierwsze formy organizacji życia ludzi w grupie. Warto przy tym zauważyć, że choć jednostki w pewnym stopniu musiały zrezygnować ze swych naturalnych wolności, to jednak nie znikwały one, ale pozostawały dalej w przestrzeni władania jednostek, tyle że funkcjonujących już teraz w grupie²⁰. Na tym gruncie doszło do zawiązywania się czegoś, co moglibyśmy dziś nazwać stosunkiem prawnym, składającym się z obowiązku prawnego i uprawnienia. Sprzężenie, jakie między nimi zachodzi, opiera się na tym, że każdy obowiązek wiąże się z czymś uprawnieniem²¹. Jednostki miały prawo oczekiwać ze strony grupy zaspokajania wspólnych dla nich wszystkich indywidualnych potrzeb, dla których się połączyły, ale jednocześnie spoczywał na nich obowiązek wypełniania zadań, jakie były elementem koniecznym do tego, by grupa mogła podołać stojącym przed nią wyzwaniom. Wyobrażając sobie początkowy stan towarzyszący zawieraniu umowy społecznej, charakteryzujący się brakiem konkretnego podmiotu uosabiającego interes jednostek jako grupy, można zauważyć, że początkowo oczekiwania i obowiązki wobec grupy musiały przyjmować postać oczekiwań i obowiązków jednostek wobec siebie samych²².

Kategoria uprawnień i obowiązków oraz sposobu rozmieszczenia tych drugich w ramach grupy stanowiła warstwę reguł gry ustalonych w drodze umowy społecznej. Stanem pożądanym przez sygnatariuszy umowy z natury rzeczy musiało być coś w rodzaju sprawiedliwości proceduralnej w jej czystej formie. Ustanawiamy reguły gry i ich przestrzegamy. Jeśli wszyscy stosują te reguły i nie oszukują, to wynik jest sprawiedliwy²³. Oczywiście celem było tutaj coś bardziej doniosłego niż tylko sprawiedliwość sama w sobie. Prze-

²⁰ J.J. Rousseau pisał o cywilizowaniu swych naturalnych wolności przez ich oddanie pozostałym członkom społeczności, a następnie ich otrzymanie w postaci praw cywilnych; zob. J. Justyński, *Historia doktryn...*, s. 234.

²¹ E. Kustra, *Wstęp do nauk o państwie i prawie*, Toruń 2000, s. 179–181.

²² Każdy wobec każdego. Każdy staje się swoim dłużnikiem i wierzycielem jednocześnie.

²³ E. Kustra, *Wstęp do nauk...*, s. 141.

strzeżenie reguł gry warunkowało sens, dla którego jednostki zaczęły tworzyć państwo.

J. Bentham upatrywał najlepszego obywatela w rozsądnym egoiście, „który zabiegając o własne interesy, działa z pożytkiem dla powszechnego dobra”²⁴. Z drugiej jednak strony sygnatariusze umowy musieli zdawać sobie sprawę z natury jednostki, której trudno dostrzec swój interes jednostkowy przez pryzmat interesu szerszej grupy osób. Umowa społeczna musiała zatem zacząć opierać się prędzej czy później na zasadzie ograniczonego zaufania. Sytuacja taka jednak wywoływałaby potrzebę wzajemnej kontroli stanu przestrzegania reguł gry przez jej współuczestników, co z kolei uniemożliwiałoby jednostkom stale patrzącym sobie na ręce wykonywanie powierzonych im zadań, a grupie realizację celów, dla której została powołana. Musiało zatem dojść do wyodrębnienia z grupy jednostek, którym powierzono szczególny rodzaj zadań. Miały one stać się uosobieniem dbałości o interes grupy. Reprezentowały niejako interesy jednostkowe wszystkich członków grupy, wyrażające się we wspólnym interesie wszystkich stron umowy społecznej. Miały strzec i gwarantować właściwe wypełnianie postanowień umowy przez jej sygnatariuszy. W ten sposób mogła dokonać się druga faza umowy społecznej J. Locke'a, która miała wyłonić aparat państwowy, a więc państwo w sensie instytucjonalnym. Aparat ten miał stać się później podstawą modelu biurokracji M. Webera, jako najbardziej według niego racjonalnego sposobu sprawowania imperatywnej kontroli nad człowiekiem, opartego na niewybieralnych, pełnoetatowych urzędnikach stanowiących stałą administrację²⁵.

To właśnie na tym etapie kształtowania się państwa, związanym z narodzinami państwa instytucjonalnego w sensie struktury zarządzającej powstałą w drodze umowy społecznej grupą, należy dopatrywać się początków kontroli w ogóle. Można śmiało zaryzykować twierdzenie, że to z potrzeby kontroli wpisanej w istotę umowy społecznej zrodził się aparat państwowy. Choć jego funkcje z obecnej perspektywy są niewątpliwie o wiele szersze, to fundamentalna z punktu widzenia nawet pierwotnych celów, jakie reali-

²⁴ J. Justyński, *Historia doktryn...*, s. 308.

²⁵ Zob. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa...*, s. 102–103 czy E. Kustra, *Wstęp do nauki...*, s. 55.

zować miało państwo, wydaje się zdolność grupy do identyfikowania przejawów niedotrzymywania warunków umowy i tym samym przeciwdziałania ryzyku niewypełnienia przez państwo funkcji, dla których jednostki doprowadziły do jego utworzenia. Jednocześnie trzeba zauważyć, że mimo złudzenia pewnego swoistego wydzielenia i powstania osobnego tworu wyróżniającego się odrębną podmiotowością, w przypadku instytucji państwa nie mamy do czynienia z taką odrębnością. Instytucję tę, zrodzoną na gruncie umowy społecznej, można uznać za pewien quasi-twór, stanowiący tylko umowną personifikację grupy, mający zmaterializować jej interesy i uczynić z niej coś więcej niż tylko zbiór jednostek ją tworzących. Administrację, która w niedługim czasie stała się jej strukturą, w świadomości rządzonych po dzień dzisiejszy identyfikuje się jako coś innego, zewnętrznego²⁶. Jest to więc mechanizm samokontroli stron kontraktu społecznego na tyle rozsądnych, by zdać sobie sprawę, że dla jego skuteczności trzeba nadać jej formę przynajmniej tworzącą złudzenie mechanizmu odrębnego i w pełni niezależnego od ich woli.

Wskazany wyżej quasi-imperatyw państwa, zmaterializowany w coraz bardziej rozrastającej się z biegiem czasu strukturze, i stojący u jego podstaw mechanizm samokontroli okazał się o tyle doniosły, że utrwalił się, stając się praktycznie nieodwracalny. Owa nieodwracalność cechuje zresztą wszystkie mechanizmy ukształtowane na gruncie umowy społecznej. O ile można wyobrazić sobie moment, czy też raczej okres, w którym doszło do zawarcia umowy społecznej, o tyle z perspektywy dnia dzisiejszego niemożliwy wydaje się powrót do tego momentu w celu rozwiązania zawartego kontraktu. Na skutek upływu czasu i komplikacji struktur państwa fundamentalne założenia i postanowienia umowy społecznej przestały zależeć od woli jej sygnatariuszy i przyjmowane są dziś z góry jako coś stałego i niewzruszalnego.

Oczywiście nie należy z tym mylić kategorii władzy. Twierdzenia dotyczące legitymizacji władzy poparciem ogółu²⁷ są po dzień dzisiejszy jak najbardziej prawdziwe, ale dotyczą zupełnie innej płaszczyzny. Czym innym jest

²⁶ B. Ponikowski, *Jednostka i obywatel a administracja publiczna. Refleksja filozoficzna* (w:) A. Ferens, I. Macek (red.), *Administracja i polityka. Wprowadzenie*, Wrocław 1999, s. 209.

²⁷ E. Kustra, *Wstęp do nauki...*, s. 29.

ukształtowana i wyrastająca na gruncie społecznego kontraktu instytucja państwa, a czym innym kwestia wyodrębnienia grupy jednostek mających wypełniać zadania związane z funkcjonowaniem tej instytucji. Władza ma charakter wtórny w stosunku do państwa. Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że to władza wyznacza cele społeczeństwu²⁸. Cele te pozostają raczej niezmiennie, wraz z władzą zmienia się tylko sposób ich realizacji. O ile władzę można obalać i zmieniać, o tyle nikt przy zdrowych zmysłach nie jest w stanie zmieniać celów zasadniczych, dla których powołano państwo, i tym bardziej zrezygnować z nich, skoro w dalekiej przeszłości uznano ich realizację za niezbędną dla jednostki, a formę państwa za jedyną, w której do realizacji tej może skutecznie i efektywnie dochodzić. Nikt nie jest też w stanie z tych samych przyczyn zrezygnować z fundamentalnych mechanizmów wpisanych w konstrukcję umowy społecznej takich jak mechanizm kontroli. Co prawda pojawiały się w przeszłości teorie takie jak leninowska, wskazujące na proces obumierania państwa prowadzący do całkowitej eliminacji struktur państwowych i zakładające osiągnięcie przez jednostkę wysokiego poziomu świadomości sprawiającego, że będzie ona realizowała swoje obowiązki bez potrzeby stosowania wobec niej przymusu, teorie te jednak okazały się w rzeczywistości na tyle utopijne, że jak dotąd umierały szybciej niż państwa, których śmierć zakładały. Kierunek rozkładu państwa wskazany przez nurt anarchistyczny, choć w założeniach znacznie prostszy i zdawałoby się szybszy, uwarunkowany (tak jak choćby u L. Tołstoja) biernym oporem wobec państwa, rozumianym jako zaprzestanie korzystania z aparatu państwowego²⁹, wydaje się równie niemożliwy do zrealizowania. Ciężko uwierzyć w zdolność jednostki i cywilną odwagę do całkowitej rezygnacji z produktu, jaki generuje państwo. Gdyby jednak okazało się to w jakiś sposób możliwe, to już w kategoriach kompletnej fantastyki można rozpatrywać sytuację, w której wszystkie jednostki czynią to jednocześnie³⁰.

²⁸ Tenże, *Wstęp do nauk...*, s. 113.

²⁹ J. Justyński, *Historia doktryn...*, s. 359.

³⁰ Wydaje się, że tylko przy jednoczesnym akcie odmowy współpracy z państwem jego rozkład byłby możliwy. Stopniowa rezygnacja z państwa najpierw małych grup, ewoluująca i obejmująca coraz szerszą rzeszę osób, a więc związana z sytuacją, w której w określonej czasoprzestrzeni funkcjonowałyby jednostki, które już zrezygnowały z państwa, i jednostki, które jeszcze z niego korzystają, byłaby zbyt dotkliwa dla tej pierwszej kategorii osób. Prawdopodobnie po pewnym czasie skłaniałyby się do powrotu do dawnego stanu. Czyniłoby to całkowitą metamorfozę niemożliwą.

Co więcej, owa jednoczesność musiałaby obecnie odnosić się już nie tylko do jednostkowego państwa, ale do państwa globalnego, znajdującego swój wyraz we wszystkich organizmach państwowych na świecie, co czyni opisywane przedsięwzięcie jeszcze bardziej nierealnym.

W efekcie należy uznać, że fundamentalny ład nakreślony w umowie społecznej i zasadnicze mechanizmy ściśle z nim związane, takie jak kontrola grupy w odniesieniu do jednostek ją tworzących, są nienaruszalne i na trwałe wpisane w instytucję państwa niezależnie od systemu czy rodzaju władzy. Jeżeli pierwotnym sygnatariuszom umowy można przypisać pewną uniwersalną i wykraczającą poza ich horyzont czasowy dalekowzroczność, należałoby uznać, że ukształtowanie treści umowy w sposób, który w perspektywie czasu miał czynić ją nierozwiązywalną, było posunięciem w pełni świadomym i zamierzonym. Tylko uniezależnienie fundamentów państwa realizującego najwyższe dobro jednostek od ich woli czyniło to ponadczasowe dzieło sensownym.

Powracając do narodzin państwa instytucjonalnego, trzeba podkreślić, że wyodrębnienie aparatu państwowego niezależnie od poczynionych wcześniej rozważań na temat umowy społecznej musiało wiązać się niewątpliwie również z ewolucją samego społeczeństwa opartego na indywidualnym rozwoju jednostek. Odnosząc się nawet do samej intuicji i wyobraźni, można stwierdzić, że pierwotnie treścią wzajemnych obowiązków jednostek wobec siebie i wobec całej grupy mogły być określone działania w przestrzeni rzeczywistej na rzecz wspólnego dobra. Dobrem stanowiącym swego rodzaju towar wymienny, w którym realizowało się dobro publiczne grupy, musiała być zróżnicowana praca członków społeczeństwa, dzięki której grupa mogła zaspokoić potrzeby jednostek, których te nie były w stanie zaspokoić same, bądź zaspokajać je w sposób bardziej efektywny. Z biegiem czasu, któremu towarzyszyło stałe rozrastanie się grupy stanowiącej państwo, musiało dojść do osłabienia poczucia związku między pracą jednostki a grupą, która korzystała z owoców tej pracy. Perspektywa, w której ową przekładalność można było dostrzec w sposób dający stałą świadomość i poczucie bezpośredniego wpływu realizacji zadania jednostki na konkretny grupowy efekt, zbytnio się oddalała.

Z drugiej strony logiczne z perspektywy czasu wydaje się to, że nie można było, niezależnie od stale rosnącej grupy, w nieskończoność opierać jej funkcjonowania na bezpośrednim wypełnianiu funkcji państwa przez wszystkie jednostki. Ich ewolucja intelektualna również nie pozostawała tutaj bez znaczenia. Zwiększona świadomość własnej odrębności i podmiotowości musiały popychać jednostkę do aktywności w sferze własnego rozwoju, zwłaszcza w warunkach zastygłego już *status quo* ustanowionego w drodze umowy społecznej, a zatem w warunkach ugruntowanego bezpieczeństwa egzystencjalnego, w kierunku którego jednostka zmierzała, przystępując do niej. W miarę upływu czasu doszło zatem nie tylko do wyodrębnienia aparatu państwowego, o którym wspomniano już wyżej, ale również do przejmowania przez ten aparat funkcji grupowych realizowanych do tej pory przez poszczególne jednostki. Aparat ten z upływem czasu z pewnością rozrastał się, przestając być już jedynie wyodrębnioną grupą jednostek mającą reprezentować grupowy interes wszystkich jednostek tworzących państwo. Stawał się formą rzeczywistej realizacji celów zbiorowych grupy. Oznaczało to, że punkt ciężkości realizacji zadań stojących przed państwem, rozkładający się dotychczas w miarę równomiernie na całej społeczności, przesuwał się w kierunku wyodrębnionej i wyspecjalizowanej grupy jednostek tworzących aparat państwa. Oczywiście nie mogło to oznaczać zdjęcia wszystkich ciężarów z barków większości jednostek. Naruszałoby to istotę umowy społecznej i zagrażało z pewnością istnieniu państwa. To, że rzeczywisty wymiar realizacji zadań państwa zmienił swoją lokalizację w grupie, nie było tożsame z zanikiem powinności jednostek wobec zbiorowości. Doszło tylko do zmiany ich charakteru. Do tej pory przyjmowały one postać pracy własnej sygnatariuszy umowy społecznej, teraz zaczęły przyjmować postać określonych świadczeń materialnych. Początkowo oczywiście mogły być to świadczenia w naturze. Później przyjęły one formę konkretnych świadczeń o charakterze pieniężnym takich jak podatek. To on stał się odbiciem pierwotnych powinności jednostki wobec grupy, na których oparły się fundamenty kontraktu społecznego i utworzonego w jego drodze państwa. Można więc zauważyć, zakładając, że tak zarysowana ewolucja jest bardzo prawdopodobna, iż jednostka uwolniła się od bezpośredniego wypełniania

powierzonych jej zadań na rzecz grupy za cenę ponoszenia kosztu finansowego realizacji tych zadań przez wyodrębniony do tego aparat³¹.

Tak zarysowana ewolucja z pewnością pokazuje w pewnym sensie genezę podatku, jak i finansów publicznych w ogóle³², choć stoi w sprzeczności z poglądami niektórych autorów. Wydaje się jednak, że teorie, zgodnie z którymi genezy finansów publicznych nie należy dopatrywać się w początkowym okresie kształtowania się systemów państwowych³³, a genezy podatku w czasach, gdy w imieniu rodzącego się dopiero państwa zaczęto ściągać określone świadczenia przymusowe³⁴, są nieco zbyt radykalne. Oczywiście można je zrozumieć, jako upatrujące momentu powstania danego pojęcia w momencie, w którym doszło wprost do narodzin określonej instytucji. Nie można jednak zapominać również o czasach, w których rodziły się dopiero mechanizmy przejawiające pewne podobieństwa i kształtujące określone ścieżki rozwojowe prowadzące w przyszłości do narodzin konkretnej instytucji. Zachodzi zatem wyraźny związek między podatkiem, świadczeniem w naturze oraz jego najwcześniejszą formą w postaci własnej pracy. Nie stanowią one z punktu widzenia niniejszych rozważań kategorii podstawowej, ale są jedynie formami tej kategorii, której należy dopatrywać się w powinności ponoszenia określonego ciężaru na rzecz grupy z uwagi na potrzebę realizacji przez nią celów, dla których została powołana do życia.

Wspomniana wyżej zmiana formy ponoszenia ciężaru wobec grupy z całą pewnością musiała sprawiać, że poczucie jedności między interesem grupy a interesem jednostki zaczęło słabnąć. Odzwierciedlenie świadczenia jednostki na rzecz ogółu w konkretnych świadczeniach realizowanych przez państwo na rzecz jednostki stało się mniej wyraziste. W efekcie wspomniana już wcześniej skłonność jednostki do dbania o swój własny, indywidualny interes, bez odnoszenia go do nadrzędnego interesu grupy, musiała przybie-

³¹ Oczywiście obrazuje to w dużym uproszczeniu pewien mechanizm. Współcześnie struktura państwa jest już na tyle rozbudowana, że aparat państwa sam nie realizuje określonych zadań, ale czyni to przez podwykonawców.

³² Na tożsamy charakter rodowodów państwa i podatku wskazuje też F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe drugiego milenium*, tłum. J. Głuchowski, Toruń 2000, s. 1.

³³ C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 18.

³⁴ L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 39.

rać na sile. Na przestrzeni wieków widoczny jest tutaj pewien charakterystyczny mechanizm. Wskazuje się, że w średniowieczu podatki pojawiły się w związku z koniecznością finansowania konkretnego celu i jednocześnie miały charakter jednorazowego obciążenia, co łagodziło podatkowy opór społeczeństwa³⁵. Niski poziom oporu wynikał z całą pewnością nie tylko z jednorazowego charakteru powinności, ale w równym stopniu z wyraźnego, dostrzeganego przez jednostki celu, dla realizacji którego daną powinność wprowadzono. Jednostka realizowała konkretne zadanie na rzecz pierwotnego państwa. Podatek natomiast okazał się mniej oczywisty. Płatności na rzecz ogólnego dobra grupy, do której przynależy dana jednostka, brakuje konkretnego, indywidualnie oznaczonego celu, na który zostanie przeznaczona. Aspekt ten po dzień dzisiejszy wydaje się jednym z podstawowych czynników kształtujących wewnętrzny opór jednostki przed płaceniem podatków.

Z uwagi na fakt zacierania przez instytucję podatku poczucia ścisłego związku między interesem jednostki a interesem grupy wzrosła waga mechanizmu samokontroli grupy. Znalazła ona swoje ucieleśnienie wraz ze zmianą formy ponoszenia ciężaru świadczeń na rzecz grupy właśnie w kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Już sam ten fakt wskazuje jednoznacznie, jak duże znaczenie z punktu widzenia funkcjonowania państwa ma ta kontrola. W przestrzeni państwa funkcjonuje dość szeroki aparat sprawujący różne rodzaje kontroli, mają one jednak wtórny charakter, związany z późniejszymi obowiązkami jednostek ukształtowanymi przez aparat państwowy w związku z wykonywanymi przez niego zadaniami. Tymczasem podstawowe znaczenie ma kontrola stanowiąca mechanizm samokontroli jednostek, dotycząca wypełniania fundamentalnych postanowień umowy społecznej, na których oparte jest w ogóle istnienie państwa i jego zdolność do wypełniania celów, dla których zostało stworzone. Przedmiotem tych postanowień, jak już wskazano wyżej, były określone powinności ponoszone na rzecz wspólnego dobra. Przyjęły one postać podatków, w efekcie czego kontrola aparatu państwowego w tym zakresie ma znaczenie fundamentalne.

Państwo finansuje z podatków całą sferę swoich działań na rzecz dobra jednostek, które je tworzą. Przyjmowanie dochodów w postaci podatków

³⁵ Tamże, s. 44.

nie stanowi celu samego w sobie, ale ma umożliwiać funkcjonowanie państwa dobrobytu tworzącego dzięki nim inne dobra, szczególnie w formie usług publicznych, w których mają zapewniony udział wszystkie grupy, warstwy i klasy społeczne wchodzące w skład państwa³⁶. System podatkowy ustanowiony jest według F. Neumarka w celu zapewnienia przychodu niezbędnego do sfinansowania zadań stojących przed państwem³⁷. W związku z tym według A. Smitha bezdyskusyjna jest powinność każdego w zakresie uczestnictwa w finansowaniu wydatków publicznych ponoszonych przez państwo³⁸. Koresponduje z tym w pewnym sensie myśl Monteskiusza, który jako jedną z podstawowych zasad ustalania ciężaru podatkowego wskazywał regułę, zgodnie z którą wysokość podatku stanowi pochodną nie możliwości płatniczych ludu, ale tego, co powinien on oddać³⁹. Gdyby było odwrotnie, można byłoby odnieść wrażenie, że w podatku chodzi tylko o cel fiskalny, oparty jedynie na pewnym racjonalnym ograniczeniu, odnoszącym się do określonych możliwości płatniczych jednostki. Tymczasem skoro podatek ma sfinansować konkretne wydatki, jakie państwo musi ponieść dla realizacji ogólnospołecznego celu, musi wystarczyć jego pokrycie.

Jest w tej korelacji między jednostką, państwem i podatkiem niewątpliwie coś z koncepcji podatkowej ekwiwalencji zakładającej celowy charakter związku, jakim jest państwo powołane do realizacji wspólnych zadań, generujące określony koszt tej realizacji, który musi ponosić każdy, kto z działalności państwa chce czerpać korzyści⁴⁰. Współgra to z koncepcją indywidualistyczną, zgodnie z którą działalność państwa podporządkowana jest celom jednostki i żadnym innym⁴¹. Nie można się już jednak zgodzić z uznaniem podatku za świadczenie ekwiwalentne w stosunku do usług państwa na rzecz jednostki. Traktowanie tych usług w kategoriach towaru, za który jednostka płaci, jest słuszne tylko na pewnym poziomie ogólności prowadzonych rozważań dotyczących samej idei czy modelu. Kiedy jednak wejdziesz się głębiej

³⁶ Teorie L. Von Steina i A. Wagnera, zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 26.

³⁷ Tamże, s. 72.

³⁸ Tamże, s. 42.

³⁹ Zob. C.L. Monteskiusz, *O duchu praw*, t. I, Warszawa 1957.

⁴⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 77–78.

⁴¹ W odróżnieniu od koncepcji kolektywistycznej F. Hegla, gdzie państwo posiada swoje własne cele pozostające poza i ponad celami jednostek składających się na państwo, tamże, s. 84.

w szczególności związane ze strukturami systemu podatkowego choćby współczesnych państw, ale nie tylko, swoisty „model handlowy” zdaje się dalece niesłuszny. Z tego punktu widzenia właściwsza wydaje się koncepcja zdolności płatniczej. Państwo w ramach redystrybucji dóbr lokuje swoje usługi w różnych obszarach życia społeczno-gospodarczego i czyni to w różnych proporcjach. Ciężko znaleźć tutaj nominalne sprzężenie między tym, co jednostka oddaje w podatkach, a tym, co odbiera w formach działalności państwa⁴². Można jednak stwierdzić, że wspomniany brak ekwiwalentności wbrew pozorom oddziałuje wręcz pozytywnie na interes jednostek. Co do zasady indywidualnie z działań państwa odnoszą one korzyści przewyższające koszt, jaki ponoszą w formie podatków.

Na gruncie koncepcji zdolności płatniczej wyrasta dość wyraźnie zasada powszechności opodatkowania związana z powinnością wnoszenia przez wszystkich na rzecz wspólnego dobra odpowiedniej kwoty podatku⁴³. Warto zauważyć, jak mocno jest ona scalona z ideą umowy społecznej, zgodnie z którą ludzie tworzą państwo, ustalają reguły gry dotyczącej wzajemnych uprawnień i powinności oraz przestrzegają tych reguł wszyscy bez wyjątku. Z mechanizmu ponoszenia ofiary na rzecz utrzymania państwa realizującego świadczenia publiczne leżące w interesie ogółu społeczeństwa wypływa podstawowy argument na rzecz znaczącej wagi systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Względę sprawiedliwości wymagają skutecznego egzekwowania podatku od każdego, kto uchyla się od jego płacenia⁴⁴. Każdemu rozsądnemu członkowi danego państwa powinno zależeć na tym, by państwo efektywnie reagowało na wszelkie przejawy niewypełniania przez inne jednostki określonych obowiązków, do których realizacji wzajemnie się przed sobą zobowiązały. Podstawowym warunkiem tego postulatu jest skuteczna identyfikacja wszelkich zaniechań jednostek w tym zakresie.

Przywołany wyżej argument ma fundamentalne znaczenie, ale nie jest jedyny. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jest bardzo istotna z perspektywy podnoszonego na przestrzeni wieków przez poszczególnych myślicieli

⁴² Zob. tamże, s. 80.

⁴³ Tamże.

⁴⁴ Pogląd wyrażany m.in. przez J.S. Milla.

problemu taniości, skuteczności i wydajności opodatkowania, ale także zasad sprawiedliwości systemów podatkowych.

A. Wagner poruszał zagadnienie wydajności i elastyczności podatku, dostrzegając stale rosnące zapotrzebowanie państwa na dochód podatkowy wobec rosnących wydatków publicznych⁴⁵. W jak największej wydajności podatku widział maksymalizację zdolności podatku do pokrywania kosztu działań państwa na rzecz ogółu. Wydaje się, że w odpowiednim doborze podatku i jego konstrukcji upatrywał maksymalizacji dochodu, która, co oczywiste, jest niezbędna z punktu widzenia rosnących wydatków państwa. Maksymalizacja dochodu jednak, zwłaszcza osiągnięta przez stałe zwiększanie obciążeń podatkowych, co zauważył A. Smith, może być bardzo szkodliwa, prowadząc wręcz do procesów wywołujących skutki odwrotne niż początkowo zakładane. Wysoki podatek hamuje aktywność ludzi w zakresie pracy i podejmowania inicjatyw gospodarczych, co z kolei przekłada się też na możliwości zawodowej aktywności pozostałych jednostek. Ma to wyraźny negatywny wpływ na poziom dochodów budżetowych. Smith posługuje się w tym zakresie kategorią rozsądnie ustanowionego podatku związanego nierozzerwalnie z cechą taniości. Cecha ta kształtowana jest przez ustanowiony poziom obciążeń podatkowych oraz kosztowność systemu poboru podatku. Podatek nie może być zbyt wysoki, a przy swym umiarkowanym poziomie musi w jak największej części przekładać się na dobro ogólne, a nie być pochłaniany przez aparat skarbowy⁴⁶. Co jednak ciekawsze, negatywnego wpływu na poziom podatkowych dochodów państwa Smith dopatruje się również w zbyt częstych kontrolach skarbowych, które według niego odrywają przedsiębiorców od właściwej działalności, skupiając ich uwagę i energię na działaniach związanych z odbywającym się procesem kontrolnym, co w dłuższej perspektywie ogranicza zapał i inicjatywę dla przedsięwzięć gospodarczych⁴⁷.

Z tą ostatnią tezą nie można się jednak do końca zgodzić. Byłoby ewidentnym spłyceniem problemu niedostrzeżenie pozytywnej roli systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych oraz szansa, jaką stwarza on w zakresie

⁴⁵ Zob. Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski* (w:) C. Kosikowski (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998, s. B/71.

⁴⁶ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 2003, s. 585 i n.

⁴⁷ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 41.

wydajności i tanioci opodatkowania w państwie. Warto zauważyć bowiem, że niezależnie od właściwego sprawowania władzy w państwie i roztropnego ustanawiania obciążeń podatkowych oraz oszczędnego i mało kosztownego aparatu podatkowego wydajność podatków będzie mała, a wpływy podatkowe niskie, jeżeli podatki nie będą płacone. Brak skutecznego egzekwowania podatków sprawia, że te ustanowione na właściwym, a nawet na zawyżonym w odniesieniu do potrzeb państwa poziomie stają się niewystarczające, a co za tym idzie popychają do kolejnych decyzji o ich podwyższeniu. Przy uwzględnieniu szacowanych we współczesnych państwach poziomów szarej strefy można zaryzykować stwierdzenie, że jej odpowiednie zmniejszenie przy zachowaniu funkcjonującego w danym momencie stanu obciążeń podatkowych zaspokajałoby potrzeby budżetowe państwa bez konieczności zwiększania poziomu tych obciążeń. Mogłoby się okazać, że określone systemy podatkowe uznane za niewydolne są w zupełności wystarczające dla dostarczenia środków niezbędnych do realizacji zadań publicznych, a może nawet są zbyt ekspansywne. Mechanizmy zapewniające możliwie jak największy poziom wypełniania obowiązków podatkowych spoczywających na jednostkach tworzących dane państwo chronią zatem społeczeństwo przed wzrostem poziomu tych obowiązków⁴⁸. Ma to niebagatelne znaczenie nie tylko z uwagi na interes osobisty jednostek, którym zależy na tym, by państwowa realizacja ważnych dla nich celów kosztowała jak najmniej, ale również ze względu na interes ogółu. Uzupełnianie niedoborów w dochodach podatkowych powstałych na skutek niewywiązywania się wszystkich ze swoich obowiązków płatniczych przez zwiększanie obciążeń podatkowych prowadzi do sytuacji, w której pokrycie określonej wartości wydatków publicznych eksploatuje zasoby osobiste uczciwych jednostek o wiele mocniej niż w rzeczywistości powinno. Dochodzi do pochłaniania środków finanso-

⁴⁸ Oczywiście pojawia się tutaj wątpliwość, czy określonych rezerw finansowych chroniących społeczeństwo przed wzrostem obciążeń podatkowych nie należałoby szukać w środkach marnowanych niepotrzebnie przez aparat władzy. Wydaje się jednak, że kosztowność struktur administracyjnych państwa oraz skłonność rządzących do przejadania części dochodów publicznych, choć naganna, wpisana jest w pewnym stopniu w naturę funkcjonowania pewnych mechanizmów państwowych. W związku z tym w pierwszym rzędzie należy jednak zmierzać w kierunku zagwarantowania państwu takich dochodów, jakie wynikają z ustanowionych regulacji, żeby móc skutecznie realizować cele istotne dla dobra wspólnego, ale także pokryć wydatki stanowiące produkt uboczny procesu realizacji tego dobra, nieodzownie związany z instytucją państwa. Nie oznacza to oczywiście, że z pewnymi zjawiskami patologicznymi zachodzącymi na gruncie władzy nie należy zawsze walczyć i podejmować prób ich całkowitej eliminacji.

wych części społeczeństwa, które w normalnym stanie rzeczy pozostawałyby przy jednostkach i służyłyby rozwojowi społeczeństwa w sektorach znajdujących się poza obszarami celów realizowanych przez państwo, równie ważnych z punktu widzenia funkcjonowania danej grupy.

Można zatem śmiało stwierdzić w odniesieniu do wyżej poczynionych rozważań, że kontrola realizacji zobowiązań podatkowych to kluczowy element systemu ochrony bezpieczeństwa finansowego państwa, mający określone skutki co najmniej na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, gwarantuje wypełnianie obowiązków finansowych wobec grupy przez składające się na nią jednostki, co zapewnia jej środki na pokrycie wydatków związanych z realizacją fundamentalnych celów, które leżą u podstaw jej istnienia. Po drugie, wpływa na wydajność systemu podatkowego i zmierzając do osiągnięcia jak najwyższego poziomu wypełniania obowiązków podatkowych ciążących na społeczeństwie, chroni fundusze osobiste jednostek przed nadmierną eksploatacją, umożliwiając ich przeznaczenie na aktywność w innych sferach życia społeczno-gospodarczego. Aspekty te mają dodatkowo o tyle doniosłe znaczenie, że owo bezpieczeństwo finansowe państwa to nic innego jak bezpieczeństwo jego funkcjonowania w ogóle. Ma ono bezpośredni związek z mechanizmem samokontroli społecznej w odniesieniu do pierwotnego kształtu umowy społecznej stanowiącej fundament istnienia państwa. Mechanizm ten na skutek cywilizacyjnych zmian prowadzących do nadania wymiaru finansowego płaszczyźnie obowiązków wynikających z kontraktu społecznego sam również przyjął ten wymiar.

1.2. Pojęcie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych

W celu zdefiniowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, a zatem ustalenia przede wszystkim jej zakresu przedmiotowego i podmiotowego, niezbędne jest właściwe zidentyfikowanie i określenie znaczenia kluczowego w tym zakresie pojęcia, jakim jest realizacja zobowiązań podatkowych. Choć z wcześniej poczynionych rozważań⁴⁹ już w sposób ogólny wynika, że pojęcie to należy utożsamiać z realizacją określonej powinności jednostki wobec państwa, niezbędnej dla osiągnięcia wspólnych celów danej grupy społecznej,

⁴⁹ Zob. podrozdział 1.1.

która w wyniku ewolucji przyjęła postać pieniężną⁵⁰, to poprzestanie na tak ogólnym stwierdzeniu, bez wnikięcia głębiej w złożoną strukturę wskazanego pojęcia, byłoby nie do przyjęcia, zwłaszcza że z punktu widzenia niniejszej pracy niezbędne jest doprecyzowanie i zawężenie jego szerokiego znaczenia. Punktem wyjścia dla rozważań w tym zakresie w sposób naturalny należy uczynić wyjaśnienie pojęcia zobowiązania podatkowego, ale również kategorii pierwotnej w stosunku do niego, jaką jest obowiązek podatkowy.

Obowiązek podatkowy utożsamiany jest obecnie z definicją zawartą w art. 4 o.p., zgodnie z którą jest on wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinnością przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Takie jego normatywne ujęcie zostało oparte na dość często przytaczanej w literaturze tezie wyroku NTA z dnia 27 lutego 1934 r.⁵¹, gdzie został on określony jako abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego związane przez przepis prawny z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego. W doktrynie akcentuje się niekiedy dwojaki charakter analizowanego pojęcia. Z jednej strony wyróżnia się obowiązek podatkowy o charakterze uniwersalnym i abstrakcyjnym, z którym nie wiąże się proces powstawania zobowiązań podatkowych, z drugiej natomiast stawia się tzw. idealny (właściwy) obowiązek w postaci potencjalnej jednostkowej powinności obejmującej podmiot i przedmiot opodatkowania, niemającej jednak liczbowo oznaczonej wielkości podatku do zapłaty, która powstaje z chwilą wkroczenia podatnika w pole obowiązku podatkowego i która wpisana jest w proces powstawania zobowiązań podatkowych⁵². W tym pierwszym znaczeniu obowiązek podatkowy jest pewnym ogólnym wyznacznikiem konieczności określonego zachowania się wynikającej z prawnego nakazu sformułowanego w ustawie podatkowej, która określa krąg podmiotów i okoliczności, z jakimi prawo

⁵⁰ Warto w tym miejscu zaznaczyć w kontekście dalszych rozważań, że autor, odnosząc realizację zobowiązań podatkowych do powinności jednostki wobec państwa, posługuje się terminem „państwo” w sposób bardzo ogólny i modelowy zarazem, bez rozgraniczania w tym przedmiocie państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Choć w nauce dość istotnie różnicuje się obszary obu tych pojęć, to dla rozważań o charakterze abstrakcyjnym samorząd terytorialny jest niczym innym, jak zdecentralizowaną formą funkcjonowania państwa, sprawowania władzy państwowej i wykonywania jego zadań. Zob. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2005, s. 119 i n.

⁵¹ L. Rej. 6498/29, POP 1992, z. 1, poz. 1.

⁵² C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 41.

łączy obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego na rzecz władzy publicznej⁵³. Mamy tutaj do czynienia ze wskazaniem jedynie nieskonkretyzowanego w żaden sposób obowiązku, wiążącego się z tzw. podatkowoprawnym stanem faktycznym, czyli określonym przez prawodawcę kształtem zdarzeń lub zachowań, z którymi ten łączy powstawanie danego obowiązku⁵⁴. Drugie znaczenie wiąże się już z pewną konkretyzacją abstrakcyjnej powinności. Konkretnie oznaczony podmiot wkracza w pole obowiązku podatkowego, a zatem dopuszcza się określonego zachowania bądź jego udziałem staje się określone zdarzenie, z którymi prawo wiąże powstanie danego obowiązku.

Wydaje się, że zarysowane wyżej rozgraniczenie znaczeń analizowanego pojęcia ma charakter czysto teoretyczny. W obu przypadkach ma się *de facto* do czynienia z jednym i tym samym obowiązkiem podatkowym, mogąc co najwyżej wyróżnić dwa etapy jego kształtowania się w przestrzeni rzeczywistej. W pierwszym istnieje on wyłącznie abstrakcyjnie w sferze normatywnej. W drugim dochodzi w pewnym ograniczonym zakresie do jego konkretyzacji. Pojawia się konkretny podmiot, który spełnia abstrakcyjnie określone w ustawie warunki powstania danego obowiązku podatkowego. Dochodzi tutaj do jego indywidualizacji⁵⁵. Nie zmienia to faktu, że w dalszym ciągu jest to tylko obowiązek podatkowy będący powinnością o nieskonkretyzowanym charakterze. Jego indywidualizacja dokonała się bowiem w ograniczonym zakresie, odnoszącym się jedynie do podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Dalej brakuje tutaj konkretyzacji na gruncie tak istotnego elementu, jakim jest chociażby wysokość świadczenia podatkowego. Co więcej, do konkretyzacji na tej płaszczyźnie może w ogóle nie dojść. To, że określony podatnik osiąga np. dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, nie oznacza jeszcze, że wystąpi u niego świadczenie podatkowe w tym zakresie. Może okazać się, że na skutek uwzględnienia innych okoliczności takich jak odliczenia, zwolnienia i ulgi świadczenie takie

⁵³ Zob. J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Głosa 1999, nr 1, s. 1.

⁵⁴ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 191.

⁵⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1993, s. 14