

Deklaracje podatkowe – problemy podstawowe

Tax returns: basic problems

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Streszczenie

W niniejszym artykule omówiono podstawową problematykę związaną z zagadnieniem deklaracji podatkowych. Z uwagi na brak ogólnej definicji formalnej autor poddaje analizie funkcję i specyfikę tego najważniejszego, fakultatywnego elementu normatywnej konstrukcji podatku w celu wskazania konstytutywnych cech, jakimi charakteryzuje się każda deklaracja.

Słowa kluczowe: deklaracja podatkowa, zobowiązanie podatkowe, informacja podatkowa.

Abstract

The article discusses the basic issues related to tax returns (declarations). Since no formal definition exists, analysed is the function and specificity of this major facultative element of the normative structure of tax, seeking to indicate the constitutive features of every tax return.

Keywords: tax return/declaration (earnings statement), tax liability/obligation, tax information

1. Deklaracje podatkowe składane przez podatników, płatników i inne podmioty prawa podatkowego są najważniejszym, wręcz nadrzędnym, fakultatywnym elementem normatywnej konstrukcji każdego podatku, w którym zobowiązanie powstaje z mocy prawa – czyli we wszystkich istotnych współcześnie daninach publicznych. Nadrzędny w sensie funkcjonalnym i konstrukcyjnym charakter tego elementu konstrukcji polega na tym, że:

- 1) jest jedyną instytucją prawa podatkowego adresowaną wyłącznie do podmiotów prawa podatkowego; ani sąd, ani organy władzy wykonawczej, a zwłaszcza organy podatkowe, nie mogą w imieniu tych podmiotów złożyć deklaracji ani zmienić ich treści lub nakazać ich zmiany; w tym zakresie podmioty prawa podatkowego mają prawnie zagwarantowaną wyłączność oraz prawną przewagę nad władzą publiczną;
- 2) jest obowiązkową i w większości przypadków jedyną formą prawnego określenia przedmiotu podatku, wysokości podstawy opodatkowania, podatku należnego, zobowiązania podatkowego, kwot wykorzystanych ulg oraz innych elementów konstrukcyjnych charakterystycznych dla danego podatku (np. podatku naliczonego czy też straty w podatku dochodowym);
- 3) jest obowiązkową formą poinformowania przez podatników i płatników o wykonaniu obowiązków prawnopodatkowych oraz skorzystaniu z uprawnień zarówno mających wpływ, jak i niemających wpływu na wielkość zobowiązania podatkowego;
- 4) jest jedyną formą prawa podatkowego – adresowaną do pozostałych podmiotów prawa podatkowego – służącą do zaraportowania organom podatkowym wykonania obowiązków lub skorzystania z uprawnień prawnopodatkowych zarówno mających wpływ, jak i niemających bezpośredniego wpływu na wielkość zobowiązań podatkowych podatników.

Mimo różnic w definiowaniu deklaracji podatkowych przez doktrynę¹ oraz braku definicji legalnych² opisowe zdefiniowanie tego elementu konstrukcji normatywnej jest bezsporne:

- 1) deklaracją podatkową jest oświadczenie złożone obowiązkowo lub dobrowolnie przez podmiot prawa podatkowego;
- 2) nakaz złożenia tego oświadczenia albo uprawnienie do złożenia wynika wprost z treści przepisów ustawy wprowadzającej podatek lub inną daninę publiczną;
- 3) oświadczenie to składane jest organom podatkowym lub innym podmiotom prawa podatkowego, które obowiązane są do określenia lub poboru zobowiązania podatkowego od podatnika;
- 4) oświadczenie będące treścią deklaracji jest:

- a) oświadczeniem wiedzy co do faktycznej wielkości określonych elementów konstrukcji podatku lub rzeczywistych skutków wykonania obowiązków prawnopodatkowych,
 - b) oświadczeniem o skorzystaniu lub zamiarze skorzystania z uprawnień prawnopodatkowych;
- 5) oświadczenie składane jest pod rygorem odpowiedzialności podmiotu prawa podatkowego sporządzającego lub składającego ten dokument oraz niebędących podmiotami prawa podatkowego osób fizycznych uczestniczących w jego sporządzeniu lub podpisujących ten dokument w imieniu tych podmiotów.

2. Podmiotami obowiązаныmi albo uprawnionymi do składania deklaracji podatkowych są podatnicy, płatnicy, inkasenci, sukcesorzy (następcy) prawnopodatkowi tychże podmiotów oraz inne podmioty tego prawa, które wykonały obowiązki i zrealizowały uprawnienia prawnopodatkowe.

Podmioty prawa podatkowego składające deklaracje podatkowe mogą być również obowiązane do składania **informacji podatkowych niebędących deklaracjami**. Różnica między deklaracjami a informacjami – mimo niekonsekwencji pojęciowych prawodawcy (są to różne formy szeroko rozumianego „zeznania podatkowego”) – jest jednak w sensie prawnym dostrzegalna. Deklaracje dotyczą w sensie przedmiotowym niezbędnych elementów konstrukcji podatku lub tych elementów fakultatywnych, które rodzą bezpośrednio skutki majątkowe (fiskalne), czyli informują o istnieniu praw lub obowiązków prawnopodatkowych o charakterze majątkowym. Informacje natomiast dotyczą innych danych, które wiążą się z wykonywaniem obowiązków i uprawnień prawnopodatkowych lub mają w istocie wyłącznie charakter statystyczno-sprawozdawczy.

Najważniejsze jest to, że forma deklaracji podatkowych musi mieć charakter prawnie obowiązujący. Obowiązek lub uprawnienie do ich złożenia oraz ich forma muszą być wprowadzone przepisem prawa. W przeciwnym razie nie można pociągnąć do odpowiedzialności prawnej podmiotu, który złożył deklarację wadliwie.

3. Deklaracje podatkowe mogą być w określonym zakresie objęte ustawowym **domniemaniem zgodności z prawem i stanem faktycznym co do najistotniejszych kwot, które zostały zadeklarowane**³. Dotyczy to zwłaszcza kwoty zobowiązania podatkowego. W sposób ogólny reguluje tę zasadę art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej [4], gdzie używa się określenia „podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty”. W ustawach dotyczących poszczególnych danin stosuje się nieco inne określenia – dominuje stwierdzenie, że zobowiązanie podatkowe „przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji”⁴. Owo domniemanie rozszerzone jest w poszczególnych podatkach na inne elementy konstrukcji, a zwłaszcza podatek należny, podstawę opodatkowania, stratę, podatek naliczony oraz zwrot różnicy podatku.

Domniemanie zgodności z prawem i stanem faktycznym (rzeczywistością) zadeklarowanych kwot istnieje, dopóki:

- 1) podmiot obowiązany do złożenia deklaracji nie zmieni jej, czyli złoży skuteczną korektę deklaracji;
- 2) organ podatkowy określi te kwoty albo stwierdzi ich nieistnienie w prawomocnej decyzji.

W zakresie, w jakim nastąpiło rozstrzygnięcie w trybie, o którym mowa w pkt 2, podmiot obowiązany nie może już złożyć w sposób skuteczny deklaracji niezgodnej z treścią decyzji.

4. Deklaracje podatkowe określające zobowiązania podatkowe, które składane są zarówno przez podatników, jak i płatników, mogą być podstawą prawną wykonania przez właściwy organ czynności egzekucyjnych i zabezpieczających⁵ dotyczących zadeklarowanych kwot zobowiązania podatkowego, jeżeli nie zostało ono uregulowane przez podatnika lub pobrane przez płatnika.

Bibliografia:

- [1] A. Drwiło, D. Maśniak (red.), *Lexykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2015.
- [2] R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 11, Warszawa 2018.
- [3] W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, wyd. 9, Warszawa 2010.
- [4] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325.
- [5] A. Nita, 4.2. *Przesłanki udziału podatnika w procesie wymiaru podatku*, w: *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa 2014, LEX 2014.
- [6] M. Ślifirczyk, *Ogólne materialne prawo podatkowe*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.

Literatura dodatkowa:

- Bielawny J., Modzelewski W. (red.), *Materialne prawo podatkowe*, Warszawa 2009.
- Bitner M. i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Etel L., Tyniewicki M. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*, Białystok 2012.
- Hanusz A. (red.), *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2019.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

- Modzelewski W., *Elementy konstrukcji podatku w świetle Konstytucji: uwagi »de lege ferenda«*, w: *Materiały źródłowe do przedmiotu Wstęp do teorii podatków i nauki prawa podatkowego (część I)*, <https://www.wpia.uw.edu.pl/uploads/media/5e2949007e2d11/wstep-do-nauki-prawa-podatkowego-i-teorii-podatkow-i-22-01-2020.pdf?v1>, dostęp: 17.12.2020.
- Modzelewski W., *Podatki obrotowe*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Modzelewski W. (red.), *Dobrowolny i obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług*, wyd. 5, Warszawa 2020.
- Modzelewski W. (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2003.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Ślifirczyk M., *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018.

Przypisy:

- ¹ „Deklaracja podatkowa to oświadczenie podatnika (płatnika, inkasenta) co do okoliczności mających znaczenie do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Ze względu na treść [...] wyróżnia się ich cztery rodzaje: deklaracje o charakterze informacyjno-dowodowym [...]; o charakterze samoobliczenia [...]; samowymiarowe [...]; oraz deklaracje płatnika. [...] Deklaracje podatkowe, zależnie od ich rodzaju i treści powodują wszczęcie postępowania podatkowego, są aktem wstępnego wymiaru przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy lub takie postępowania kończą. Deklaracje podatkowe stanowią jeden ze środków dowodowych w postępowaniu podatkowym” [1, s. 73-74].
- ² „W ustawie Ordynacja podatkowa pojęcie deklaracji podatkowej rozumiane jest szerzej niż deklaracje podatkowe sensu stricto. Obejmuje różnego rodzaju zeznania, wykazy oraz informacje, do składania których zobowiązani są zarówno podatnicy, płatnicy, jak i inkasenci” [1, s. 75].

„W literaturze klasycznej wyraźnie odróżnia się deklarację podatkową od zeznania. Zeznanie wiąże się w zasadzie z sytuacją, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w każdym przypadku na mocy decyzji organu podatkowego, a podatnik w zeznaniu przedstawia swego rodzaju wniosek co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu oraz jego rozmiarów. Deklaracja podatkowa odnosi się natomiast z reguły do przypadków, gdy obowiązek obliczenia podatku ciąży na podatniku (samoobliczanie podatkowe), a więc podatnik nie tylko przedstawia związany z nim stan faktyczny podlegający opodatkowaniu, lecz także ma obowiązek ustalenia – w oparciu o ten stan – istnienia obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe” [2, s. 326].

„Zeznanie podatkowe można uznać za swego rodzaju wniosek podatnika co do istnienia i rozmiarów prawopodatkowego stanu faktycznego” [tamże].

„Deklarację podatkową w przypadku samoobliczenia należy traktować nie tyle jako wniosek podatnika co do określenia wysokości zobowiązania podatkowego, lecz raczej jako warunkowe jego ustalenie w pierwszym etapie administracyjnego stosowania prawa podatkowego” [tamże, s. 327].
- ³ „Deklaracja podatkowa ma istotne znaczenie zarówno w przypadku zobowiązań podatkowych *ex lege*, jak i z mocy decyzji administracyjnych. W przypadku:

 - a) zobowiązań powstających z mocy prawa, deklaracja podatkowa, którą składa podatnik, określa wielkość zobowiązania, chyba że kwotę zobowiązania określa płatnik; prawo podatkowe wprowadza swoiste domniemanie, że zobowiązanie podane w deklaracji jest kwotą zgodną z prawem i rzeczywistością; jej zmiana może nastąpić tylko w ściśle określonych przypadkach; [...]
 - b) zobowiązań powstających z mocy decyzji konstytucyjnej – deklaracja podatkowa może nie występować. Jeśli jednak podatnik obowiązany jest do jej złożenia, organ podatkowy ma obowiązek ustalić zobowiązanie podatkowe w kwocie wynikającej z deklaracji, chyba że w toku postępowania podatkowego udowodni, że jego wysokość jest inna lub zobowiązanie w ogóle nie wystąpiło” [3, s. 116-117].
- ⁴ „Przestrzeżeniem dla oddziaływania przez podatnika na kształt ciężącego na nim zobowiązania podatkowego jest istnienie instrumentalnego obowiązku podatkowego nakładanego mocą przepisów konkretnych ustaw podatkowych – powinności złożenia deklaracji podatkowej. W zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego różna jest treść tego dokumentu przedstawianego przez podmiot obowiązany z tytułu podatku. W przypadku gdy skonkretyzowana powinność podatkowa powstaje w wyniku doręczenia podatnikowi konstytucyjnej decyzji podatkowej, istotą deklaracji podatkowej jest jedynie informacja o podatniku, o przedmiocie opodatkowania, a także o podstawie opodatkowania [...]. Inaczej jest w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa [...]. W tym przypadku treścią deklaracji podatkowej jest bowiem nie tylko informacja o elementach podatkowego stanu faktycznego urzeczywistnionych przez podatnika, ale również wysokość zobowiązania podatkowego określona przez sam ten podmiot” [5].
- ⁵ „Zgodnie z art. 21 § 2 o.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.], jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Przykładowo deklaracja samowymiarowa może stanowić podstawę do prowadzenia egzekucji, jak również zabezpieczenia zobowiązania podatkowego (por. np. art. 44 § 2 o.p.)” [6, s. 314].

Artykuł do redakcji wpłynął: 14.12.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 22.12.2020 r.

Adres autora: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl