

PRAWO PODATKOWE

z kazusami i pytaniami

redakcja naukowa Paweł Borszowski

Dobrośława Antonów, Paweł Borszowski, Cyprian Golda
Artur Halasz, Andrzej Huchla, Katarzyna Kopyściańska
Marek Kopyściański, Rafał Kowalczyk, Paweł Lenio
Mateusz Lewandowski, Wiesława Miemiec, Przemysław Pest
Witold Michał Srokosz, Michał Stawiński, Patrycja Zawadzka

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE 2

PRAWO PODATKOWE

z kazusami i pytaniami

redakcja naukowa Paweł Borszowski

Dobrośława Antonów, Paweł Borszowski, Cyprian Golda
Artur Halasz, Andrzej Huchla, Katarzyna Kopyściańska
Marek Kopyściański, Rafał Kowalczyk, Paweł Lenio
Mateusz Lewandowski, Wiesława Miemiec, Przemysław Pest
Witold Michał Srokosz, Michał Stawiński, Patrycja Zawadzka

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE 2

Stan prawny na 1 maja 2020 r.

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały napisali:

Dobrośława Antonów – rozdz. 2; rozdz. 6; rozdz. 13 pkt 13.6.1–13.6.2,

rozdz. 13 pytanie 28, kasus XV

Paweł Borszowski – rozdz. 3; rozdz. 4 pkt 4.1; rozdz. 13 pkt 13.5, rozdz. 13 pytania 25–27

Cyprian Golda, Michał Stawiński – rozdz. 11

Artur Halasz – rozdz. 4 pkt 4.9; rozdz. 10; rozdz. 12 pkt 12.1, rozdz. 12 pytania 1–4, kasus I;

rozdz. 13 pkt 13.3, rozdz. 13 pytania 16–20, kazusy VI–VII

Andrzej Huchla – rozdz. 4 pkt 4.6, rozdz. 4 pytania 1–5, kazusy IX–XIV; rozdz. 5;

rozdz. 7 pkt 7.5–7.7

Katarzyna Kopyściańska – rozdz. 4 pkt 4.2–4.3, 4.8, rozdz. 4 kazusy I–VI, XVIII–XX; rozdz. 9;

rozdz. 13 pkt 13.1, 13.4, rozdz. 13 pytania 1–6, 13–15, kazusy I–III, VIII–X

Marek Kopyściański – rozdz. 4 pkt 4.7, rozdz. 4 kazusy XVI–XVII

Marek Kopyściański, Paweł Lenio – rozdz. 8

Rafał Kowalczyk – rozdz. 7 pkt 7.1–7.4, rozdz. 7 kazusy I–VI; rozdz. 13 pkt 13.6.3–13.6.14,

rozdz. 13 pytania 21–24, kazusy XI–XIV

Mateusz Lewandowski – rozdz. 4 pkt 4.5, rozdz. 4 kasus VIII

Wiesława Miemieć, Paweł Borszowski – rozdz. 1

Przemysław Pest – rozdz. 12 pkt 12.2, rozdz. 12 pytania 5–6, kazusy II–V

Witold Michał Srokosz – rozdz. 4 pkt 4.4, rozdz. 4 kasus VII

Patrycja Zawadzka – rozdz. 7 pkt 7.8–7.10, rozdz. 7 pytania 1–5, kazusy VI–VII;

rozdz. 12 pkt 12.3, rozdz. 12 pytania 7–9, kasus VI; rozdz. 13 pkt 13.2,

rozdz. 13 pytania 7–12, kazusy IV–V

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-749-7

2. wydanie

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluger.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wstęp	15
Część I	
Zagadnienia wprowadzające	17
Rozdział 1	
Pojęcie podatku i prawa podatkowego	19
1.1. Definicja podatku	19
1.2. Zakres konstrukcji prawnej podatku	25
1.3. Problem granic opodatkowania	33
1.4. Pojęcie prawa podatkowego	34
Pytania kontrolne	35
Odpowiedzi na pytania	35
Rozdział 2	
Źródła, wykładnia i stosowanie prawa podatkowego	37
2.1. Pojęcie i zakres źródeł prawa podatkowego	37
2.2. Konstytucja	38
2.3. Ustawy	41
2.4. Międzynarodowe prawo podatkowe	43
2.5. Unijne prawo podatkowe	45
2.6. Rozporządzenia	47
2.7. Akty prawa miejscowego	48
2.8. Istota wykładni prawa podatkowego	50
2.9. Rodzaje wykładni prawa podatkowego	52
2.10. Stosowanie prawa podatkowego	57
Pytania kontrolne	60
Kazusy	60
Odpowiedzi na pytania	61
Rozwiązania kazusów	64

Część II

Ogólne prawo podatkowe	67
-------------------------------------	-----------

Rozdział 3

Ogólne prawo podatkowe w systemie prawa podatkowego	69
3.1. Ogólne a szczegółowe prawo podatkowe	69
3.2. Elastyczność przepisów prawa podatkowego	71
3.3. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – pomiędzy elastycznością a definiowaniem	74
3.4. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego	79
Pytania kontrolne	81
Odpowiedzi na pytania	81

Rozdział 4

Zobowiązanie podatkowe	83
4.1. Powstanie zobowiązań podatkowych	83
4.2. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta	84
4.2.1. Zagadnienia wstępne	84
4.2.2. Odpowiedzialność podatnika	86
4.2.3. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta	88
4.3. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	89
4.3.1. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33–33c o.p.	90
4.3.2. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33d o.p.	93
4.3.3. Hipoteka przymusowa	95
4.3.4. Zastaw skarbowy	98
4.4. Terminy płatności podatku i zaległość podatkowa	101
4.5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	106
4.5.1. Wstęp	106
4.5.2. Przesłanki ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego	106
4.5.3. Ustalenie wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego	108
4.5.4. Wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego	110
4.5.5. Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej	110
4.6. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych	111
4.7. Nadpłata	122
4.7.1. Pojęcie nadpłaty podatku	122
4.7.2. Moment powstania nadpłaty	124
4.7.3. Stwierdzenie nadpłaty podatku	126
4.7.4. Zaliczenie i zwrot nadpłaty	128
4.7.5. Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty podatku	130
4.8. Odpowiedzialność osób trzecich	131
4.8.1. Zasady odpowiedzialności	131
4.8.2. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	132
4.8.3. Kategorie podmiotów odpowiedzialnych jako osoby trzecie	133
4.9. Deklaracje, informacje podatkowe, informacje o schematach podatkowych i rachunki	143
Orzecznictwo i interpretacje	150
Pytania kontrolne	153

Kazusy	154
Odpowiedzi na pytania	158
Rozwiązania kazusów	159

Rozdział 5

Postępowanie podatkowe	163
5.1. Specyfika postępowania podatkowego	163
5.2. Przebieg postępowania podatkowego	166
5.2.1. Strona w postępowaniu podatkowym	166
5.2.2. Wszczęcie postępowania	169
5.2.3. Czynności podejmowane w toku postępowania	170
5.2.4. Dowody w postępowaniu podatkowym	172
5.2.5. Oszacowanie podstawy opodatkowania	177
5.2.6. Decyzja	178
5.2.7. Odwołanie i postępowanie odwoławcze	180
5.2.8. Tryby wzruszania decyzji ostatecznych	181
5.2.9. Postępowania szczególne, do których stosuje się przepisy działu IV Ordynacji podatkowej	182
5.3. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania	191
5.4. Postępowanie podatkowe a czynności sprawdzające	194
Orzecznictwo	197
Pytania kontrolne	200
Kazusy	201
Odpowiedzi na pytania	201
Rozwiązania kazusów	204

Rozdział 6

Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa	205
6.1. Istota i zakres kontroli podatkowej	205
6.2. Przebieg kontroli podatkowej	207
6.3. Organy i jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej	213
6.4. Kontrola celno-skarbowa	218
6.5. Pozostałe procedury realizowane przez Krajową Administrację Skarbową	229
Pytania kontrolne	234
Kazus	234
Odpowiedzi na pytania	235
Rozwiązanie kazusu	239

Część III

Szczegółowe prawo podatkowe	241
--	-----

Rozdział 7

Podatek dochodowy od osób fizycznych	243
7.1. Charakter prawny	243
7.2. Podmiot podatku	244
7.3. Podatek dochodowy od osób fizycznych jako podatek osobisty	245
7.4. Przedmiot podatku	247

7.4.1. Źródła przychodów	249
7.4.2. Przychód	251
7.4.3. Koszty uzyskania przychodów	253
7.5. Podstawa obliczenia podatku	256
7.6. Obliczanie podatku	260
7.7. Pobór podatku	262
7.8. Uproszczone formy opodatkowania	263
7.8.1. Istota i zakres uproszczonych form opodatkowania	263
7.8.2. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	265
7.8.3. Karta podatkowa	271
7.8.4. Ryczałt od przychodów osób duchownych	275
Orzecznictwo	276
Pytania kontrolne	277
Kazusy	277
Odpowiedzi na pytania	279
Rozwiązania kasusów	279

Rozdział 8

Podatek dochodowy od osób prawnych	283
8.1. Charakter prawny	283
8.2. Podmiot podatku	284
8.3. Zwolnienia podmiotowe	287
8.4. Przedmiot opodatkowania	288
8.5. Podstawa opodatkowania	293
8.6. Stawki podatkowe	294
8.7. Pobór podatku	296
Pytania kontrolne	297
Kazusy	297
Odpowiedzi na pytania	298
Rozwiązania kasusów	299

Rozdział 9

Podatek od towarów i usług	301
9.1. Charakter prawny	301
9.2. Podmiot	305
9.3. Przedmiot	308
9.3.1. Wyłączenia ustawowe	310
9.3.2. Dostawa towarów	311
9.3.3. Świadczenie usług	312
9.3.4. Eksport towarów	313
9.3.5. Import towarów	314
9.3.6. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)	314
9.3.7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)	315
9.3.8. Zwolnienia przedmiotowe	315
9.4. Podstawa opodatkowania	316
9.5. Powstanie obowiązku podatkowego	319

9.6. Obowiązki podatnika	321
9.6.1. Obowiązek rejestracji	321
9.6.2. Termin składania deklaracji	321
Orzecznictwo	327
Kazusy	328
Rozwiązania kazusów	328

Rozdział 10

Podatek akcyzowy	331
10.1. Charakter prawny	331
10.2. Regulacja krajowa i unijna	332
10.3. Konstrukcja normatywna	333
10.3.1. Podmiot podatku	333
10.3.2. Przedmiot opodatkowania	335
10.3.3. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe	341
10.3.4. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe	343
10.3.5. Ulgi i zwolnienia podatkowe	351
10.3.6. Technika poboru	352
Orzecznictwo i interpretacje	353
Pytania kontrolne	356
Kazusy	357
Odpowiedzi na pytania	358
Rozwiązania kazusów	359

Rozdział 11

Podatek od gier	361
11.1. Charakter prawny	361
11.2. Konstrukcja normatywna	362
11.2.1. Podmiot podatku	362
11.2.2. Przedmiot opodatkowania	364
11.2.3. Podstawa opodatkowania i stawki podatku	366
11.2.4. Obowiązki podatników	367
11.2.5. Dopłaty	368
Orzecznictwo i interpretacje	369
Pytania kontrolne	369
Kazusy	369
Odpowiedzi na pytania	370
Rozwiązania kazusów	371

Rozdział 12

Pozostałe podatki państwowe	373
12.1. Podatek tonażowy	373
12.1.1. Charakter normatywny	373
12.1.2. Konstrukcja normatywna	373
12.1.2.1. Podmiot podatku	373
12.1.2.2. Przedmiot opodatkowania	375
12.1.3. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe	375

12.1.4. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe oraz ustalanie i pobór należności podatkowych	376
12.2. Podatek od wydobycia niektórych kopalin	378
12.3. Podatek od niektórych instytucji finansowych	380
Interpretacje	385
Pytania kontrolne	386
Kazusy	386
Odpowiedzi na pytania	387
Rozwiązania kazusów	390

Rozdział 13

Podatki i opłaty samorządowe	391
13.1. Podatek od nieruchomości	391
13.1.1. Podmiot	392
13.1.2. Przedmiot	394
13.1.3. Podstawa opodatkowania	395
13.1.4. Stawki podatku	396
13.1.5. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego	398
13.1.6. Czynności i dokumenty związane z podatkiem od nieruchomości	399
13.1.7. Terminy i sposoby płatności podatku od nieruchomości	400
13.1.8. Zwolnienia od podatku od nieruchomości	401
13.2. Podatek rolny i leśny	401
13.2.1. Podatek rolny	401
13.2.2. Podatek leśny	411
13.3. Podatek od środków transportowych	416
13.3.1. Konstrukcja normatywna	416
13.3.1.1. Zakres podmiotowy	416
13.3.1.2. Przedmiot opodatkowania	416
13.3.2. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe	418
13.3.3. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe	419
13.3.4. Ulgi i zwolnienia podatkowe	422
13.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych	422
13.4.1. Przedmiot opodatkowania	423
13.4.2. Podstawa opodatkowania	426
13.4.3. Stawka podatku	427
13.4.4. Obowiązek podatkowy	429
13.4.5. Zwolnienia	430
13.4.6. Zapłata, pobór i zwrot podatku	431
13.5. Podatek od spadków i darowizn	432
13.5.1. Uwagi ogólne	432
13.5.2. Konstrukcja podatku od spadków i darowizn	433
13.6. Opłaty samorządowe	442
13.6.1. Cechy opłat samorządowych	442
13.6.2. Opłata skarbową	442
13.6.3. Opłata targowa	445
13.6.4. Opłata miejscowa i uzdrowiskowa	447

13.6.5. Opłata reklamowa	449
13.6.6. Opłata od posiadania psów	450
13.6.7. Opłata planistyczna	451
13.6.8. Opłata adiacencka	451
13.6.9. Opłaty związane z korzystaniem z dróg publicznych	453
13.6.10. Opłaty związane z normalnym korzystaniem z dróg	454
13.6.11. Opłaty za zajęcie pasa drogowego	454
13.6.12. Opłaty związane z korzystaniem ze środowiska naturalnego	455
13.6.13. Opłaty za gospodarcze wykorzystywanie środowiska naturalnego	455
13.6.14. Opłata za wycięcie drzew i krzewów	456
Orzecznictwo i interpretacje	456
Pytania kontrolne	460
Kazusy	461
Odpowiedzi na pytania	463
Rozwiązania kazusów	472
Bibliografia	477
Autorzy	481

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1460 ze zm.)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2019 r. poz. 2086 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 847 ze zm.)
u.k.a.s.	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
u.k.w.h.	– ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2019 r. poz. 2204)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1000 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.)
u.p.n.i.f.	– ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1836)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2019 r. poz. 1813)
u.p.t.	– ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 31 ze zm.)

- u.p.t.u.** – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
- u.r.s.p.o.** – ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200)
- u.z.p.d.** – ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- ONSAiWSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNC** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna

Inne

- CBOSA** – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>
- KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- WSA** – wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Oddajemy do rąk Czytelników drugie wydanie podręcznika opracowanego przez pracowników i doktorantów Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego. Podobnie jak w pierwszym wydaniu, również w tej jego edycji prezentujemy trudne i często kazuistycznie uregulowane rozwiązania prawa podatkowego w sposób przystępny przede wszystkim dla studentów. Jest to bowiem niezbędny materiał do nauki tej dynamicznie rozwijającej się gałęzi prawa, a jego bardziej szczegółowe kwestie są prezentowane w opracowaniach monograficznych, komentarzach do ustaw podatkowych czy artykułach naukowych.

Dla uproszczenia również w tym wydaniu całość zagadnień staramy się prezentować w przystępny sposób, jeśli chodzi o język, ale przede wszystkim z wykorzystaniem licznych elementów graficznych i opisów umieszczanych przy danych zagadnieniach. Opisy te są w niektórych miejscach dość liczne, jednakże spełniają swoją rolę, ponieważ przy ich pomocy można z łatwością opanować skomplikowane zagadnienia umieszczone zarówno w ogólnym, jak i szczegółowym prawie podatkowym.

W odpowiedzi na sugestie formułowane przez Czytelników wprowadziliśmy w tym wydaniu nowość w postaci odpowiedzi na pytania i kazusy. Nie mają one co prawda jednolitej szczegółowości, gdyż w niektórych przypadkach wskazują bardziej pewien kierunek opanowania danej partii materiału. Jednakże w każdym przypadku odnoszą się do całości zakresu odpowiedzi na dane pytanie czy też kazus.

W opracowaniu tym uwzględniono także stosunkowo liczne zmiany stanu prawnego dotyczące ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego.

Podobnie jak w pierwszej edycji, struktura podręcznika jest tradycyjna i zgodna z utrwalonym podziałem na ogólne i szczegółowe prawo podatkowe. Autorzy w pierwszej części przedstawili zagadnienia wprowadzające, a zatem dotyczące pojęcia podatku oraz źródeł, wykładni i stosowania prawa podatkowego. Drugą część poświęcono ogólnemu prawu podatkowemu, a zatem zarówno zagadnieniom wyjściowym, jak również zobowiązaniu podatkowemu, postępowaniu podatkowemu oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

Najobszerniejsza jest część trzecia, dotycząca szczegółowego prawa podatkowego, w której oprócz omówienia podstawowych podatków z punktu widzenia budżetu państwa, przedstawiono także pozostałe podatki państwowe oraz podatki i opłaty samorządowe.

Podręcznik ten jest skierowany przede wszystkim do studentów prawa, ale także innych kierunków, gdzie realizowany jest materiał dydaktyczny dotyczący prawa podatkowego. Będzie również pomocny dla przedstawicieli zawodów prawniczych, którzy w praktyce zajmują się prawem podatkowym.

Opracowanie uwzględnia stan prawny na maj 2020 r.

Część I

ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE

Rozdział 1

POJĘCIE PODATKU I PRAWA PODATKOWEGO

1.1. Definicja podatku

Podatek jako kategoria pojęciowa jest rozważany zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak również w teorii ekonomii. Jest to pojęcie prawne, gdyż ustawodawca podatkowy nadaje temu wyrażeniu charakter definicji legalnej w przepisach Ordynacji podatkowej¹, odwołuje się do niego także w poszczególnych ustawach podatkowych. Podatek jest ponadto środkiem oddziaływania na gospodarkę w skali makroekonomicznej, czyli jako oddziaływanie na procesy zachodzące w gospodarce, a także w ujęciu mikroekonomicznym, tj. jako oddziaływanie na poszczególne podmioty gospodarcze, na ich zachowanie jako uczestników rynku.

Analizując prawną definicję podatku, trudno byłoby się doszukiwać ścisłych powiązań pomiędzy tą definicją a rozpatrywaniem podatku jako kategorii ekonomicznej. Stworzenie takiej definicji, uwzględniającej jednocześnie znaczenie prawne i ekonomiczne podatku, byłoby niełatwe. Inny bowiem jest cel definiowania podatku w prawie, a inny rozpatrywania go jako ekonomicznej kategorii pojęciowej. Pewnych powiązań pomiędzy prawną definicją podatku a jego ujęciem jako kategorii ekonomicznej można się jedynie doszukiwać przy konstrukcji poszczególnych podatków. Jest to jednak zbyt duże uproszczenie, ustawodawca nie wprowadza bowiem definicji legalnej poszczególnych rodzajów podatków. Byłoby to zresztą zbędne z uwagi na definicję zawartą w przepisach Ordynacji podatkowej. Ponadto w poszczególnych ustawach podatkowych normodawca posługuje się pewną konstrukcją – techniką podatkową – dla opisania danego podatku.

**podatek
– kategoria
ekonomiczna
i prawna**

¹ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

Celem wprowadzenia definicji legalnej podatku jest w pewnym uproszczeniu uzasadnienie tzw. pobrania podatkowego². Inaczej mówiąc, chodzi o wprowadzenie takiej definicji, która dawałaby możliwość właściwego określenia podstaw prawnych pobrania środków od podmiotów na rzecz Skarbu Państwa bądź też gminy, a ponadto stanowiłaby element umożliwiający odróżnienie podatku od innych danin publicznych, jak choćby opłaty, wyróżniając jednocześnie ten termin spośród innych pojęć prawnych. Te założenia powinien uwzględniać ustawodawca podatkowy, tworząc definicję legalną podatku. Warto przy tym rozważyć także podstawy formułowania definicji legalnych wynikające z rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”³.

**determinanty
wprowadzenia
definicji podatku**

Biorąc pod uwagę sformułowane już powody uzasadniające wprowadzenie definicji legalnej podatku oraz te, które normodawca podaje w przywołanym rozporządzeniu⁴, trudno jednoznacznie przesądzić, które z nich mają mieć zastosowanie. Jest to zapewne konsekwencja pewnej specyfiki kategorii pojęciowej podatku. Wydaje się, iż najbardziej prawdopodobnym powodem wprowadzenia definicji legalnej podatku jest ten wymieniony w pkt 4 § 146 ust. 1 rozporządzenia. Chodzi zatem o sytuacje, gdy ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia⁵. Trudno rozstrzygać, czy podane w tym rozporządzeniu powody wprowadzania definicji legalnych zostały ułożone hierarchicznie pod względem ich stosowania. Nie wynika to wprost z kształtu regulacji § 146 ust. 1. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę zagadnienie definiowania pojęć prawnych, wydaje się, iż ostatni z powodów wymieniony w „Zasadach techniki prawodawczej” ma w pewnym sensie charakter uzupełniający w stosunku do pozostałych, a jego wprowadzenie jest podyktowane odniesieniem do dziedziny regulowanych spraw oraz potrzebą ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Uwzględniając to w ramach definicji podatku, należy przyjąć, iż dziedziną regulowanych spraw uzasadniającą wprowadzenie definicji tego pojęcia będą sprawy podatkowe, natomiast problem będzie dotyczył potrzeby ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Do rozważenia pozostaje owa nowość pojęcia, zarówno w całym systemie prawa, jak i w odniesieniu do pojęcia niejako

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

³ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

⁴ Stosownie do przepisu § 146 ust. 1 w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli: 1) dane określenie jest wieloznaczne; 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości; 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe; 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

⁵ Zob. § 146 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

pierwotnego, czyli charakterystycznego dla ekonomii. Wydaje się, iż można w tym przypadku rozważać uzasadnienie wprowadzania definicji legalnej podatku poprzez relację nowości do pojęcia charakterystycznego dla ekonomii. Tym samym jest to podstawa, by wprowadzić definicję pojęcia podatku, która nie pokrywa się z jego istotą w ujęciu ekonomicznym, a zatem jako narzędzia oddziaływania na gospodarkę. Należy podkreślić, że nie jest to jedyne uzasadnienie stworzenia definicji legalnej podatku. Ma ono przy tym takie znaczenie, że pozwala ustawodawcy podatkowemu na ukształtowanie autonomicznej definicji względem rozumienia tego pojęcia w ekonomii. Wypada zauważyć również, że potrzeba ustalenia nowego znaczenia tego pojęcia nie musi być rozumiana w taki sposób, że należy ją odnosić wyłącznie do terminów istniejących dotychczas w innym brzmieniu w języku prawnym. Warto bowiem przywołać szerszy kontekst znaczeniowy podstawy formułowania tej definicji legalnej, a zatem z uwzględnieniem rozumienia prawa jako regulatora zjawisk społecznych. Nie ulega wątpliwości, że takie rozumienie prawa w odniesieniu do prawa podatkowego oznacza konieczność uwzględnienia charakterystycznej relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Może to być zatem potraktowane jako dodatkowe uzasadnienie dla formułowania legalnej definicji podatku.

Definicję legalną podatku normodawca umieszcza w przepisach Ordynacji podatkowej. Warto przy tym podkreślić, że definicji tej ustawodawca przyznaje szczególny walor prawny. Nie wprowadza jej bowiem w tzw. słowniczku z art. 3, gdzie wyjaśnia istotne pojęcia, jak choćby ustaw podatkowych⁶. Umieszczenie tego rozwiązania normatywnego w osobnym artykule, tj. w przepisie art. 6 o.p., oznacza, że ustawodawca traktuje definiowane pojęcie jako odnoszące się do całego prawa podatkowego. Tym samym w pewnym sensie nie tyle uwalnia się od powodów, które zostały podane w „Zasadach techniki prawodawczej” dla definicji legalnych danych pojęć, co pozwala podjąć rozważania nad potrzebą ustalenia odrębnych podstaw formułowania definicji legalnych odnoszących się do prawa podatkowego. Należy jednak zauważyć, że definicję legalną podatku wprowadzono także w przywoływanym już przepisie art. 3, pojęcie to ma jednak znaczenie porządkujące. Ustawodawca nie formułuje bowiem w tym przypadku podatku jako kategorii definicyjnej, wskazując na określone jego cechy, będące przykładowo uzupełnieniem do wyjściowej definicji z art. 6 o.p. Byłoby to zresztą rozwiązanie niewłaściwe także z uwagi na systematykę aktu prawnego, w którym definicja podatku, składająca się z pewnych konstytutywnych cech, została zamieszczona w art. 6, a zatem po słowniczku z art. 3. Należy zatem stwierdzić, że definicja podatku zawarta w art. 3 o.p. ma znaczenie porządkujące w takim sensie, że wskazuje na zakres tego terminu zarówno gdy chodzi o pewne postaci świadczenia podatkowego,

**definicja
z art. 3 o.p.**

⁶ Artykuł 3 pkt 1 o.p.

czyli zaliczki czy też raty podatku, jak również gdy idzie o rozszerzenie go na opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe⁷. Ustawodawca podatkowy, z uwagi na unikanie zbędnej kazuistyki, nakazuje odnosić te rozwiązania normatywne Ordynacji podatkowej, które są przewidziane dla podatku, również do opłat i niepodatkowych należności budżetowych.

**definicja
z art. 6 o.p.**

Jak już stwierdzono wyżej, w przepisie art. 6 o.p. wprowadzono definicję legalną podatku, która służy do wykazania specyfiki tego pojęcia poprzez wskazanie na pewne cechy konstytutywne. Pozwala on wyodrębnić kilka takich cech⁸.

Podatek jest świadczeniem pieniężnym publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym, uiszczanym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że podatek jest przez ustawodawcę określany jako świadczenie. Termin ten w odniesieniu do podatku jest konsekwencją ujęcia zobowiązania podatkowego jako kategorii pojęciowej stosunku prawnego⁹. Trudno jednoznacznie decydować, które z cech konstytutywnych podatku mają przesądzające znaczenie, ponieważ sam ustawodawca o tym nie zdecydował. Taką cechą nie będzie jednakże przymusowość¹⁰.

**publicznoprawny
charakter**

Ustawodawca wskazuje w pierwszej kolejności na **publicznoprawny charakter** świadczenia podatkowego. To rozwiązanie przydatne jest dla podkreślenia istoty świadczenia, które jest uiszczane na rzecz Skarbu Państwa bądź też jednostek samorządu terytorialnego¹¹. Podmiotami, na rzecz których uiszcza się świadczenia podatkowe, są zatem podmioty publiczne. Poprzez wskazanie na publicznoprawną cechę świadczenia podatkowego potwierdza się jednocześnie zakwalifikowanie prawa podatkowego do prawa publicznego, a tym samym

⁷ Zgodnie z art. 3 pkt 3 o.p. ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach – rozumie się przez to również: a) zaliczki na podatki, b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe.

⁸ Zgodnie z art. 6 o.p. podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy.

⁹ Zob. P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.

¹⁰ W doktrynie wskazuje się, że cecha ta służy również do wykonania innych świadczeń – W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku [w:] System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 28.

¹¹ W przepisach Ordynacji podatkowej wskazano gminy, powiaty i województwa samorządowe, jednakże w obecnym stanie prawnym świadczenia podatkowe są nadal uiszczane na rzecz gmin.

zastosowanie administracyjnoprawnej metody regulacji stosunków prawnych. Cecha ta pozwala wyraźnie oddzielić świadczenia podatkowe od świadczeń cywilnoprawnych, a zatem wynikających ze stosunków zobowiązaniowych uregulowanych przepisami prawa cywilnego¹². Warto przy tym zauważyć, że ustawodawca podatkowy wyjątkowo w obszarze prawa podatkowego wykorzystuje pewne rozwiązania normatywne funkcjonujące w prawie cywilnym, a zatem charakterystyczne dla świadczeń cywilnoprawnych¹³. Takie podejście legislacyjne nie powoduje częściowego zaniku cechy publicznoprawności, co jest konsekwencją nieuregulowania pewnego obszaru normatywnego dla zobowiązania podatkowego, biorąc pod uwagę kategorię stosunku prawnego. Dla praktyki podatkowej jest to jednak źródło sporych problemów interpretacyjnych¹⁴.

Kolejną cechą konstytutywną wskazaną w definicji legalnej podatku jest **nieodpłatność**. Ma ona duże znaczenie dla odróżnienia podatku jako daniny publicznej od opłaty. Cecha nieodpłatności jest niejako zaprogramowana przez ustawodawcę podatkowego, przy czym prawodawca nie nadaje jej szczególnej treści z tego względu, że ma ona zastosowanie do podatku. A zatem istotę nieodpłatności należy rozumieć w takim ujęciu, jakie można ustalić, bazując na poglądach teorii stosunku prawnego¹⁵.

cecha
nieodpłatności

Nieodpłatność oznacza zatem, że podmiot, spełniając określone świadczenie, nie otrzyma świadczenia od drugiej strony z tego tytułu, iż sam spełnił to świadczenie. Inaczej mówiąc, spełniając świadczenie podatkowe, podatnik nie otrzyma świadczenia ze strony państwa bądź też jednostki samorządu terytorialnego.

Cecha nieodpłatności bywa czasem identyfikowana z brakiem ekwiwalentności. Wydaje się, że brak ekwiwalentności, jak i samą ekwiwalentność należałoby odnosić do sytuacji, w której świadczeniu jednej strony odpowiadałoby świadczenie równoważne zakresowo.

¹² A zatem przepisami ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.).

¹³ Należy wskazać art. 91 o.p., według którego do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

¹⁴ Chodzi bowiem w pewnym uproszczeniu o dopasowanie unormowań charakterystycznych dla rozwiązań, w których wykorzystano cywilnoprawną metodę regulacji, do obszaru zobowiązań podatkowego z administracyjnoprawną metodą regulacji.

¹⁵ W kwestii cechy nieodpłatności por. E. Skwierczyńska, *Świadczenia nieodpłatne w zakresie przedmiotowym opodatkowania*, wydruk rozprawy doktorskiej na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

Cecha odpłatności służy do oddzielenia podatku od opłaty¹⁶ jako daniny publicznej¹⁷, która w założeniu taką cechę ma posiadać. Ustawodawca podatkowy nie jest jednak konsekwentny, sięgając po tę cechę konstytutywną i posługując się nazwą normatywną opłaty, a jednocześnie nie wprowadzając cechy odpłatności do danej konstrukcji opłaty¹⁸. Taka sytuacja nie jest poprawnym rozwiązaniem zarówno z punktu widzenia techniki legislacyjnej, jak również z uwagi na przygotowanie podatników do przyjęcia określonej daniny publicznej¹⁹. W związku z tym pojawił się problem kwalifikacji daniny publicznej w sytuacji, gdy została ona przez ustawodawcę określona jako opłata, a jej konstrukcja ma cechy podatku. W takim przypadku powstają trudności z kwalifikacją tej daniny. Inaczej mówiąc, chodzi o stwierdzenie, czy decydujące znaczenie należy przypisać nazwie ustawowej, czy też konstrukcji prawnej. Problem ten powinien wyeliminować ustawodawca podatkowy, stosując poprawną terminologię normatywną, w której administracyjnoprawna metoda regulacji stosunków prawnych ma decydujące znaczenie.

Cecha przymusowości jest istotna z punktu widzenia oddzielenia świadczeń podatkowych od świadczeń cywilnoprawnych.

Charakterystyczna dla świadczeń cywilnoprawnych swoboda w nawiązaniu relacji zobowiązaniowej, a zatem swoboda odnosząca się *de facto* do powstania świadczenia oraz jego zakresu, nie ma zastosowania w prawie podatkowym.

cecha przymusowości

Zarówno organ podatkowy, jak i podatnik nie mogą wpływać – tak jak podmioty w zobowiązaniu cywilnoprawnym – na powstanie i kształt świadczenia podatkowego. Nie można wskazywać na brak cechy przymusowości w regulacjach dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w których istnieją prawne możliwości kształtowania sposobu realizacji świadczenia podatkowego, np. poprzez odroczenie terminu płatności podatku, a nawet umorzenie zaległości podatkowych. Regulacje te dotyczą już bowiem samej realizacji świadczenia podatkowego, a także jego następstwa w postaci zaległości

¹⁶ W kwestii odpłatności zob. E. Ruśkowski [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013, s. 69.

¹⁷ W. Nykiel, *Pojęcie...*, s. 28–29. Podobnie cecha ta odróżnia cło od opłaty – A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru cła w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 125.

¹⁸ Dostrzega się to w doktrynie przykładowo w odniesieniu do opłaty eksploatacyjnej – zob. szerzej P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Oплата eksploатacyjна jako данина публична* [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskal, Wałbrzych 2015, s. 168 i n.

¹⁹ W doktrynie wskazuje się, że pełni rolę ukrycia charakteru świadczenia podatkowego, por. J. Gliniecka, *Opłaty publiczne* [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, s. 885.

podatkowej, a ponadto są one określone ustawowo. Natomiast kompetencja organu podatkowego, oparta na uznaniu administracyjnym, nie powinna być przyrównywana do swobody charakterystycznej dla wierzyciela cywilnoprawnego.

Świadczenie podatkowe jest **świadczeniem bezzwrotnym**. Bezzwrotność również należy do istoty podatku.

Świadczenie to stanowi definitywne przesunięcie środków majątkowych od podmiotu prywatnego na rzecz państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego.

Podatek jest także, a może przede wszystkim, **świadczeniem pieniężnym**. Ta cecha jest *de facto* wysunięta na plan pierwszy. Mówienie o pieniężnym charakterze świadczenia podatkowego jest uzasadnione przede wszystkim zasadą łatwości rozliczenia. Wyjątkiem jest w tym przypadku wprowadzenie możliwości wygaśnięcia zobowiązań podatkowych poprzez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe. W związku z rozwojem stosunków gospodarczych wydaje się konieczne podjęcie dyskusji na temat szerszego wykorzystania innych niż pieniężne sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych, co jest konsekwencją charakterystycznej relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

**świadczenie
pieniężne**

1.2. Zakres konstrukcji prawnej podatku

Definiując podatek w przepisach Ordynacji podatkowej, ustawodawca podatkowy opiera się na pewnych cechach, które umożliwiają kwalifikację tej daniny w kategoriach świadczenia. Pozwala to tym samym wykorzystać konstrukcję świadczenia dla każdego podatku, co wpisuje się w obszar ogólnego prawa podatkowego. W ramach poszczególnych podatków normodawca posługuje się jednak innym sposobem regulacji, wprowadzając tzw. elementy konstrukcji prawnej podatku²⁰ czy też elementy techniki podatkowej²¹.

²⁰ Terminem „elementy konstrukcji prawnej podatku” posługuje się m.in. W. Nykiel, *Pojęcie...*, s. 27 i n.; W. Nykiel [w:] *Prawo finansów publicznych*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Toruń 2017, s. 235 i n. Wyrażenia „konstrukcja prawna podatku” używa np. A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 148, a także H. Litwińczuk, wskazując na konstrukcję podatku – H. Litwińczuk [w:] *Prawo podatkowe przedsięwzięć*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 42 i in.

²¹ Pojęciem techniki podatkowej posługuje się R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 48.

**podwójna siatka
pojęciowa**

Należy podkreślić, że pewna specyfika prawa podatkowego i sposobu jego regulacji wiąże się z wprowadzeniem podwójnej siatki pojęciowej, tj. po pierwsze, zobowiązania podatkowego i regulacji realizujących to zobowiązanie (w przepisach Ordynacji podatkowej), a po drugie, konstrukcji prawnej podatku w przepisach ustaw regulujących poszczególne świadczenia podatkowe. Dla praktyki podatkowej nie jest to ułatwienie w stosowaniu norm prawa podatkowego. Ponadto należy zauważyć, że ustawodawca nie wprowadza elementów konstrukcji prawnej podatku jako nie tyle determinujących, co chociażby charakteryzujących pojęcie tej daniny publicznej. W przypadku ewentualnej próby stworzenia kodeksu podatkowego można poddać pod dyskusję również wprowadzenie definicji podatku, w której zostaną wykorzystane jego elementy konstrukcyjne.

Odniesienie do elementów konstrukcji podatku na poziomie normatywnym nastąpiło w przepisach ustawy zasadniczej, tj. w art. 217 Konstytucji RP. Chodzi zatem o wprowadzenie wymogu ustawowego określenia podmiotu podatku, zakresu przedmiotowego podatku, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatku.

**art. 217
Konstytucji RP**

Na poziomie konstytucyjnym można oczekiwać nie tyle wyrażenia szczegółowego zakresu elementów konstrukcji prawnej podatku, co raczej ich wskazania jako tych, które podlegają unormowaniu na poziomie ustaw zwykłych. Stąd też wymóg konstytucyjny został przez ustawodawcę podatkowego spełniony. Natomiast brak wskazania wprost w przepisie art. 217 Konstytucji RP²² podstawy opodatkowania jest w doktrynie uzupełniany poprzez kwalifikację w ramach pojęcia zakresu przedmiotowego opodatkowania²³. Ustawodawca podatkowy podstawę opodatkowania określa w każdej ustawie podatkowej, niejako w założeniu realizując to, że musi być ona zawarta w zakresie przedmiotowym opodatkowania. Trudno bowiem rozdzielać podstawę opodatkowania od zakresu przedmiotowego opodatkowania, skoro *de facto* jest ona doprecyzowaniem tego zakresu.

W przepisie art. 217 Konstytucji RP wskazano elementy konstrukcji prawnej podatku, które mają być uregulowane na poziomie ustawowym, zasadnie nie określając ich treści, która jest precyzowana na poziomie ustaw zwykłych²⁴.

²² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

²³ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 53–55.

²⁴ Zob. także uwagi w kwestii konsekwencji wprowadzenia zasady wyłączności ustawowej regulacji podatku w odniesieniu do zamieszczenia w ustawach uregulowań szczegółowych – Z. Ofiarski, *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy* [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, s. 401.

Wybór odpowiedniej treści regulacji na poziomie ustawowym w zgodzie z przepisem art. 217 Konstytucji RP jest jednym z zagadnień przysparzających ustawodawcy dodatkowych problemów, nie tylko gdy chodzi o kreowanie elastyczności przepisów prawa podatkowego²⁵ poprzez określenia nieostre i klauzule generalne, ale także poprzez wybór odpowiedniej szczegółowości regulacji. Jednym ze środków techniki legislacyjnej, z których ustawodawca podatkowy powinien korzystać w tym zakresie dla wyrażenia właściwego poziomu szczegółowości unormowań, są definicje legalne, w tym szczególnie ograniczające nieostrość przepisów prawa podatkowego.

Można wskazać kilka elementów konstrukcji prawnej podatku, przy czym ich odpowiednia kwalifikacja jest w zasadzie kwestią uznaniową, gdy chodzi o podział na podstawowe bądź uzupełniające czy też samoistne i niesamoistne elementy.

Wyjściowymi elementami konstrukcji prawnej podatku są podmiot i przedmiot opodatkowania. W poszczególnych ustawach podatkowych ustawodawca nie zawsze przestrzega zasady „najpierw podmiot, potem przedmiot”, rozpoczynając zakres regulacji od określenia przedmiotu podlegającego opodatkowaniu. Nie jest to rozwiązanie zadowalające także z punktu widzenia zasad techniki prawodawczej. Nie ulega wątpliwości, iż specyfika poszczególnych przedmiotów podlegających opodatkowaniu jest dość zróżnicowana w zależności od danego podatku. Niemniej jednak podmiot podatku powinien być określony przed przedmiotem opodatkowania.

Przy wyrażaniu **podmiotu podatku** ustawodawca, co do zasady, nie wprowadza własnych unormowań podmiotowych, odrębnych od tych, które są charakterystyczne dla rozwiązań funkcjonujących w systemie prawnym, a zatem osoby fizycznej, osoby prawnej czy też jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Nie oznacza to, że wskazane kategorie podmiotów są wykorzystywane w każdym określeniu zakresu podmiotowego podatku. Ustawodawca podatkowy decyduje bowiem, jakie podmioty stają się adresatami danego świadczenia podatkowego. Stąd też podatek dochodowy, pomimo bardzo podobnej konstrukcji normatywnej, został niejako rozdzielony na dwa zakresy, w jednym przypadkiem podatnikami są osoby fizyczne²⁶, a w drugim osoby prawne²⁷. Wyjątkiem od sytuacji, gdy normodawca posługuje się

**podmiot
podatku**

²⁵ Zob. szerzej P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 59 i n.

²⁶ Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.).

²⁷ Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.).

wyłącznie kategorią pojęciową znaną prawu cywilnemu, tj. osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, jest podatkowa grupa kapitałowa²⁸, a także wspólne opodatkowanie małżonków, w przypadku którego dwie osoby fizyczne są traktowane w obszarze opodatkowania jako jeden podmiot²⁹.

Podmiotem podatku jest osoba fizyczna, osoba prawna, a także jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na którą ustawodawca nakłada powinność świadczenia podatku.

Przy formułowaniu podmiotu podatku ustawodawca podatkowy wykorzystuje zatem znane prawu cywilnemu konstrukcje pojęciowe oraz relatywizuje je do przedmiotu opodatkowania. Nie przyjmuje przy tym jednolitego sposobu wyrażenia zakresu podmiotu podatku, może bowiem wskazywać na określenie „podmiot”, odnosząc je do opodatkowania³⁰, może także posługiwać się kategorią pojęciową podatnika³¹ lub wreszcie wykorzystać instytucję obowiązku podatkowego, wskazując, jaki podmiot podlega temu obowiązkowi podatkowemu³².

Przedmiot opodatkowania to ten element konstrukcji prawnej podatku, w ramach którego normodawca ma zakreślić obszar podlegający opodatkowaniu.

przedmiot opodatkowania

Wydaje się, iż jego znaczenie jest przesądzające dla obszaru opodatkowania. O ile bowiem podstawa opodatkowania stanowi w pewnym uproszczeniu doprecyzowanie owego przedmiotu, natomiast stawka podatkowa służy wyrażeniu wielkości niezbędnej do wyliczenia świadczenia podatkowego, to przedmiot opodatkowania ma znaczenie podstawowe. Zakreślenie niewłaściwego obszaru podlegającego opodatkowaniu bądź też użycie środków techniki prawodawczej niezapewniających precyzji w zakresie odpowiedniej szczegółowości regulacji jest widoczne w praktyce podatkowej, szczególnie w lawinowym wzroście interpretacji przepisów prawa podatkowego czy też orzecznictwa podatkowego. Zakres przedmiotu podlegającego opodatkowaniu jest niewątpliwie wyrazem pewnej polityki podatkowej, ale powinien być wyraźnie powiązany z danym rodzajem podatku, który jest unormowany w odpowiedniej ustawie podatkowej. Inaczej mówiąc, ustawodawca podatkowy, decydując się na wprowadzenie danego rodzaju podatku, powinien ściśle

²⁸ Wprowadzona przepisem art. 1a u.p.d.o.p.

²⁹ Podstawą do wspólnego opodatkowania małżonków jest przepis art. 6 u.p.d.o.f.

³⁰ Jak choćby w przepisach obu ustaw o podatku dochodowym, gdzie tytuły rozdziału 1 oznaczono jako podmiot i przedmiot opodatkowania.

³¹ Jak choćby w przepisie art. 15 u.p.t.u.

³² Przykładem jest przepis art. 4 u.p.c.c.

przestrzegać dyscypliny pojęciowej³³, gdy idzie o dobór odpowiednich środków techniki prawodawczej dla wyrażenia przedmiotu opodatkowania.

Podobnie jak w przypadku podmiotu podatku, również przedmiot opodatkowania nie jest określany przez ustawodawcę poprzez jednolity sposób użycia środków techniki prawodawczej. Jest to także zapewne konsekwencja zróżnicowanego podejścia, gdy idzie o określenia podmiotu podatku. Ustawodawca posługuje się zatem wprost wyrażeniem „przedmiot opodatkowania”³⁴. Ponadto dość charakterystyczne staje się sformułowanie „opodatkowaniu podlega”³⁵. Normodawca sięga po kategorię podatku przy wyrażaniu przedmiotu opodatkowania, wskazując, co podlega opodatkowaniu³⁶. Cechą charakterystyczną polskich rozwiązań, gdy idzie o określenia przedmiotu opodatkowania, jest wyrażanie tego przedmiotu w kategoriach wielkości w znaczeniu fizycznym, przy czym należy to traktować jedynie jako pewne uproszczenie, gdyż nie można utożsamiać przedmiotu opodatkowania z przedmiotem w sensie fizycznym³⁷.

Podstawa opodatkowania – jak stwierdzono wyżej – jest doprecyzowaniem przedmiotu opodatkowania. W doktrynie przyjmuje się bowiem, że jest to wyrażenie pewnego fragmentu przedmiotu opodatkowania pod względem ilościowym bądź też wartościowym³⁸. Uznanie za przesądzające znaczenia przedmiotu opodatkowania nie oznacza umniejszania znaczenia tego elementu konstrukcji prawnej podatku.

**podstawa
opodatkowania**

Przedmiot określa bowiem zewnętrzne granice obszaru podlegającego opodatkowaniu, w ramach którego funkcję doprecyzowania spełnia podstawa opodatkowania. Rola tego elementu konstrukcji prawnej podatku determinuje zatem zarówno sposób jego regulacji, jak też wykorzystania przez ustawodawcę podatkowego.

Określając podstawę opodatkowania, normodawca powinien z jednej strony przestrzegać ram wyznaczonych przedmiotem opodatkowania, z drugiej zaś – dostosować sposób regulacji podstawy opodatkowania do specyfiki przedmiotu opodatkowania³⁹.

³³ Jednym ze sposobów uzyskania takiej dyscypliny może być definiowanie pojęć w tekście prawnym – B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 64.

³⁴ We wskazanych już tytułach rozdziału 1 obu ustaw o podatku dochodowym.

³⁵ Jak choćby w przepisie art. 5 u.p.t.u.

³⁶ Zgodnie z art. 1 u.p.s.d.

³⁷ W. Nykiel, *Pojęcie...*, s. 31.

³⁸ A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 114 i n.

³⁹ Można to dostrzec przykładowo w ramach regulacji przedmiotu opodatkowania w ustawie z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.). Zgodnie

Stawka podatkowa jest tym elementem konstrukcji prawnej podatku, który służy do wyliczenia kwoty świadczenia podatkowego. Dlatego też ma ona charakter techniczno-rachunkowy, co wiąże się z jej istotą, a jednocześnie kształtem normatywnym.

stawka podatku

Stawkę podatkową ujmuje się poprzez wykorzystanie pewnych wielkości parametrycznych, a zatem kwoty, procentu bądź też innych wielkości⁴⁰. Z uwagi na specyfikę tego elementu konstrukcji prawnej podatku wydaje się, iż ma ona wymiar instrumentalny. Ustawodawca może bowiem korzystać z różnych rozwiązań normatywnych w tym zakresie. Wybór tej stawki powinien być jednak determinowany rodzajem świadczenia podatkowego, co można dostrzec, klasyfikując podatki według różnych kryteriów, jak choćby przedmiotu opodatkowania⁴¹. Ustawodawca ma do wyboru stosunkowo szeroki zakres stawek podatkowych, które można scharakteryzować według zrelatywizowania do podstawy opodatkowania czy też według rodzaju użytego parametru. Biorąc pod uwagę zrelatywizowanie do podstawy opodatkowania, można wskazać na stawki podatkowe stałe i zmienne. W pierwszym przypadku wysokość stawki podatkowej nie zmienia się wraz ze zmianą podstawy opodatkowania, natomiast w drugim wysokość stawki podatkowej podlega odpowiednim zmianom wraz ze zmianą podstawy opodatkowania. Przykładem stawek podatkowych stałych są stawki w podatku od towarów i usług, zaś przykładem stawek zmiennych są te, które stosuje się w podatku dochodowym od osób fizycznych. Warto przy tym zauważyć, iż w przypadku stawek podatkowych zmiennych wykorzystywane są różne warianty relacji stawki podatkowej do zmiany podstawy opodatkowania. W polskim modelu podatku dochodowego od osób fizycznych wykorzystano progresję, w przypadku której wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania stawka podatkowa rośnie⁴². Gdy chodzi o kryterium sposobu wyrażenia parametru, za pomocą którego

z przepisem art. 4 tej ustawy w zależności od przedmiotu opodatkowania inaczej została określona podstawa opodatkowania. W przypadku gdy przedmiot opodatkowania odnosi się do gruntu, podstawą opodatkowania jest powierzchnia gruntu. Z kolei gdy przedmiot opodatkowania odnosi się do budynku, podstawą opodatkowania jest powierzchnia użytkowa, natomiast dla budowli wartość amortyzacyjna.

⁴⁰ Przykładem innych wielkości może być stawka podatkowa, jaką normodawca uregulował w przepisach ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333) czy też ustawy z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.). Stawki te sprowadzają się w rezultacie do pewnej kwoty, jednakże jej wyliczenie następuje poprzez relatywizację do średniej ceny skupu drewna odpowiednio w podatku leśnym czy też średniej ceny skupu żyta, gdy idzie o podatek rolny. Stąd też wyeksponowany jest parametr w postaci odniesienia do ceny skupu, a dopiero po jego zastosowaniu uzyskujemy stawkę kwotową.

⁴¹ Według tego kryterium podatki możemy podzielić na przychodowe, dochodowe, majątkowe, a także podatki, w ramach których dostrzec można cechy świadczące o mieszanym charakterze prawnym, np. podatki przychodowo-majątkowe.

⁴² Można również stosować stawki degresywne, a także regresywne.

konstruuje się stawki, należy wymienić stawki kwotowe⁴³ oraz procentowe⁴⁴. Dość charakterystyczne rozwiązanie zastosował normodawca w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w których przyznał radzie gminy kompetencje do określenia wysokości stawek podatkowych⁴⁵, wprowadzając jednocześnie ustawowo wyrażone górne granice tych stawek, czym wypełnił wymóg wynikający z przepisu art. 217 Konstytucji RP.

Za element konstrukcji prawnej podatku można uznać także **ulgi i zwolnienia podatkowe**. Są one traktowane w doktrynie prawa podatkowego w dość zróżnicowany sposób, zarówno jako samodzielne⁴⁶, jak również jedynie jako uzupełnienie⁴⁷ innych elementów o charakterze wyjściowym. Wydaje się, iż zasadne jest przyjęcie poglądu, że ulgi i zwolnienia podatkowe nie mają jednolitego charakteru prawnego. Można bowiem wyróżnić ulgi i zwolnienia stanowiące element konstrukcji prawnej podatku, jak również te, które nie podlegają takiej kwalifikacji.

ulgi i zwolnienia

Ulgi i zwolnienia podatkowe to instrumenty prawne, za pomocą których normodawca likwiduje bądź zmniejsza ciężar podatkowy. Podjęcie decyzji co do zmniejszenia, a nawet likwidacji ciężaru podatkowego w określonym obszarze normatywnym jest podyktowane realizacją określonych celów normodawcy.

Wskazuje się w doktrynie, że są to cele pozafiskalne⁴⁸, gdyż podstawowym celem daniny publicznej, jaką jest podatek, staje się pozyskanie świadczeń na rzecz zbiorowości publicznych, a zatem na rzecz państwa bądź też jednostki samorządu terytorialnego. Wprowadzenie zatem określonego zwolnienia podatkowego czy też ulgi podatkowej jest determinowane realizacją konkretnego celu pozafiskalnego. Specyfika danej regulacji prawnej może oznaczać, że normodawca w ramach konkretnego zwolnienia bądź też ulgi podatkowej realizuje więcej niż jeden cel pozafiskalny, czyli cel gospodarczy lub społeczny opodatkowania. Użycie w tym przypadku określeń celów opodatkowania jest pewnym skrótem. Jeżeli bowiem ustawodawca podatkowy zmniejsza, a nawet likwiduje pewien zakres obciążenia podatkowego, to trudno w tym przypadku wskazywać jako cel opodatkowanie. Wydaje się, że chodzi nie tyle o rozumienie celu jako bezpośredniego założonego stanu rzeczy do zrealizowania, gdyż

⁴³ Przykładem mogą być stawki w podatku od nieruchomości dla gruntów i budynków.

⁴⁴ Jako przykład należy wskazać stawki stosowane w podatku od towarów i usług.

⁴⁵ Jednym z przykładów takiego rozwiązania normatywnego może być przepis art. 5 u.p.o.l.

⁴⁶ R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 53.

⁴⁷ W. Nykiel wskazuje, że stanowią one jedynie redukcję pozostałych elementów, a nie są odrębnym elementem konstrukcji prawnej podatku, *Pojęcie...*, s. 35.

⁴⁸ W. Nykiel wskazuje m.in. cele społeczne, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych [w:] Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 192.

nie kojarzy się on z opodatkowaniem, co raczej o osiągnięciu celu będącego konsekwencją określonych działań. Ponadto rozpatrując te konsekwencje, nie można pominąć korelacji pomiędzy celami fiskalnymi a pozafiskalnymi opodatkowania. Inaczej mówiąc, wprowadzenie ulgi czy też zwolnienia podatkowego determinowanego np. celem gospodarczym poprzez powiązanie z założonym celem fiskalnym opodatkowania ma doprowadzić do pewnego skutku zarówno w ramach zachowań podejmowanych przez dany podmiot, jak też w obszarze opodatkowania. Przykładowo ulga czy też zwolnienie stosowane względem podmiotu gospodarczego w rezultacie ma przyczynić się do zwiększenia jego aktywności gospodarczej, co w dłuższej perspektywie będzie miało swoje konsekwencje w zakresie opodatkowania. Pomiedzy kategorią pojęciową ulgi i zwolnienia istnieją pewne różnice⁴⁹. Zwolnienie to bowiem instrument normatywny, za pomocą którego ustawodawca niejako definitywnie eliminuje w całości bądź też w części dany obszar jako podlegający opodatkowaniu. Przykładem mogą być zwolnienia przedmiotowe w obu ustawach o podatku dochodowym⁵⁰. Natomiast w przypadku ulgi podatkowej⁵¹ następuje zmniejszenie wysokości świadczenia podatkowego poprzez niektóre elementy konstrukcji prawnej podatku, czyli przykładowo przez zmniejszenie wysokości stawki podatkowej.

Normatywny kształt zwolnień podatkowych pozwala dokonać ich podziałów. Jednym z najbardziej charakterystycznych jest podział zwolnień w zależności od tego, w jakiej relacji pozostają do zakresu podmiotowego czy przedmiotowego opodatkowania. Można zatem wyróżnić zwolnienia podmiotowe, przedmiotowe, a także podmiotowo-przedmiotowe⁵². Taki podział ma także charakter normatywny, co potwierdza ustawodawca podatkowy⁵³. Jednakże normatywne określenie „zwolnienia przedmiotowe” nie oznacza w każdym

⁴⁹ Są to bowiem odrębne kategorie umiejscowione w konstrukcji prawnej podatku, L. Etel, *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 237.

⁵⁰ Chodzi o przepis art. 21 u.p.d.o.f. czy też art. 17 u.p.d.o.p.

⁵¹ Warto przy tym zauważyć, że pojęciu ulgi ustawodawca podatkowy nadaje wymiar definicji legalnej w przepisach Ordynacji podatkowej. Zgodnie z przepisem art. 3 pkt 6 o.p. przez pojęcie ulgi podatkowej rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. Normodawca w ramach tej definicji wyraża istotę ulgi, czyli skutek w postaci obniżenia podstawy opodatkowania bądź też wysokości podatku.

⁵² W. Nykiel, *Pojęcie...*, s. 35.

⁵³ Przykładem może być przepis art. 21 u.p.d.o.f. zawarty w rozdziale 3 zatytułowanym „Zwolnienia przedmiotowe”, a także art. 17 u.p.d.o.p. zawarty w rozdziale 4 o tym samym tytule.

przypadku, że ustawodawca podatkowy posługuje się wyłącznie wyrażeniami dotyczącymi przedmiotu, co dla praktyki podatkowej może stanowić pewne utrudnienie.

1.3. Problem granic opodatkowania

Elementy konstrukcji prawnej podatku wskazują sposób, w jaki ustawodawca podatkowy przedstawia dany podatek w ramach konkretnej ustawy. Jest to zatem pewien kształt regulacji, który stosuje normodawca. Można powiedzieć, że jest on konsekwencją wcześniej dokonanego wyboru co do obszaru podlegającego opodatkowaniu, a także co do sposobu, w jaki dane obciążenie podatkowe ma zostać zrealizowane. Zarysowana konstrukcja prawna danego podatku jest zatem końcowym skutkiem działań ustawodawcy, który podejmując decyzję co do wyboru i kształtu danego podatku, w rezultacie – przynajmniej w założeniu – powinien uwzględniać granice opodatkowania. Nie chodzi przy tym o jednoznaczne stwierdzenie, że poprzez elementy konstrukcji prawnej podatku ustawodawca kształtuje granice opodatkowania, jest to bowiem pewne uproszczenie. Niewątpliwie są one kształtowane poprzez te elementy. Granice opodatkowania są zagadnieniem ekonomicznym bądź też lokują się na pograniczu prawa podatkowego i ekonomii. Dlatego też nie można tego pomijać przy analizie odpowiednich elementów konstrukcji prawnej podatku.

Granice opodatkowania są wyznaczone różnymi czynnikami. Można je rozpatrywać zarówno w odniesieniu do zachowań poszczególnych adresatów norm prawa podatkowego, szczególnie podatników, jak również w odniesieniu do pewnych procesów gospodarczych i działań podejmowanych w skali makroekonomicznej. W obu zakresach można wskazać pewien punkt wspólny, czyli utrzymanie wydajności odnoszonej do całej gospodarki, jak również do danego podmiotu, czyli wydajności ujmowanej w kategoriach jego zdolności do poniesienia świadczenia podatkowego⁵⁴. Przyjęcie poglądu, że granice opodatkowania są wyznaczone wydajnością systemu gospodarczego czy też zdolnością podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego, jest pewnym uproszczeniem. Niemniej jednak należy tych granic upatrywać w tych dwóch zakresach.

Granice opodatkowania wiążą się także z zagadnieniem potrzeb publicznych⁵⁵. Nie można dopasowywać niejako automatycznie zakresu obciążeń podatkowych do zmieniających się potrzeb publicznych. Nie jest właściwe traktowanie

⁵⁴ R. Mastalski, *Prawo...*, 2016.

⁵⁵ Jest to szersze zagadnienie odnoszące się także do istoty finansów publicznych i realizowania potrzeb społecznych – zob. w tej kwestii W. Miemieć, *Funkcje finansów publicznych* [w:] *Prawo finansów publicznych z kazuami i pytaniami*, red. W. Miemieć, Warszawa 2018, s. 27.

modelu opodatkowania w sposób instrumentalny, wyłącznie jako narzędzia do dostarczania środków budżetowych. Trzeba bowiem mieć na uwadze także, a może przede wszystkim, zasadę zdolności płatniczej⁵⁶.

Granice opodatkowania wiążą się również z koniecznością uwzględniania aspektów politycznych na danym etapie rozwoju modelu opodatkowania. Chodzi zatem o umiejętne dopasowanie decyzji politycznych dotyczących wyboru modelu opodatkowania i jego zakresu do wydajności systemu gospodarczego przy uwzględnieniu bieżącego stanu gospodarki, pewnych zaszłości oraz perspektyw rozwoju gospodarczego.

1.4. Pojęcie prawa podatkowego

prawo podatkowe
jako odrębna
gałąź prawa

Obecnie przyjmuje się, że prawo podatkowe wydzieliło się z prawa finansowego, tworząc odrębną gałąź prawa. Zróznicowanie i specyfika regulacji prawnopodatkowej⁵⁷ oraz jej duży obszar wraz z ukształtowaniem odrębnych instytucji potwierdzają istnienie prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa.

Prawo podatkowe należy charakteryzować poprzez **przedmiot i metodę regulacji**. Podobnie jak prawo finansowe, jest ono oparte na administracyjno-prawnej metodzie regulacji charakterystycznej dla prawa publicznego. Chodzi zatem o wymóg precyzji regulacji normatywnej, bez możliwości jej kształtowania poprzez wolę stron stosunku prawnego charakterystyczną dla prawa cywilnego i metody cywilnoprawnej regulacji stosunków prawnych. O ile metoda regulacji jest identyczna z tą, którą normodawca wykorzystuje w prawie finansowym, to przedmiot regulacji jest specyficzny i można stwierdzić w pewnym uproszczeniu, że stał się przyczynkiem do wydzielenia prawa podatkowego z prawa finansowego. Chodzi bowiem o regulowanie obszaru stosunków pomiędzy podmiotami, powstałych na tle przesuwania środków finansowych na rzecz Skarbu Państwa czy też jednostek samorządu terytorialnego.

Prawem podatkowym należy zatem nazwać zespół norm prawnych regulujących stosunki powstałe pomiędzy podmiotami na tle przesuwania środków finansowych na rzecz Skarbu Państwa czy też jednostek samorządu terytorialnego.

⁵⁶ Na temat zasady zdolności płatniczej: E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2019.

⁵⁷ Jak choćby ingerencyjny charakter czy silny związek z gospodarką – B. Brzeziński, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego* [w:] B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 11.

Prawo podatkowe, ze względu na sposób regulacji oraz wykorzystywane instytucje prawne, można podzielić na ogólne i szczegółowe. Ogólne prawo podatkowe jest unormowane przepisami Ordynacji podatkowej i opiera się na stosunku prawnym zobowiązania podatkowego. Z kolei szczegółowe prawo podatkowe jest uregulowane w przepisach ustaw normujących poszczególne świadczenia podatkowe, a ustawodawca posługuje się elementami konstrukcji prawnej podatku.

Pytania kontrolne

1. Omów definicję podatku.
2. Wymień i scharakteryzuj elementy konstrukcji prawnej podatku.
3. Omów granice opodatkowania.
4. Omów definicję prawa podatkowego.

Odpowiedzi na pytania

1. Należy wyjaśnić co to znaczy, że podatek jest kategorią prawną i ekonomiczną. Należy także omówić definicję podatku z art. 6 o.p., wskazując i analizując w pierwszej kolejności determinanty wprowadzenia tej definicji, a następnie jej normatywne cechy (szerzej pkt 1.1).

2. W pierwszej kolejności proszę wyjaśnić co to znaczy, że w prawie podatkowym ustawodawca wykorzystuje podwójną siatkę pojęciową. Następnie proszę wyjaśnić znaczenie art. 217 Konstytucji RP. W końcowej części odpowiedzi proszę wymienić i scharakteryzować poszczególne elementy konstrukcji prawnej podatku (szerzej pkt 1.2).

3. Należy wyjaśnić relację pomiędzy elementami konstrukcji prawnej podatku a granicami opodatkowania. Następnie wypada wskazać i omówić czynniki mające wpływ na granice opodatkowania (szerzej pkt 1.3).

4. Proszę wyjaśnić przedmiot i metodę regulacji w prawie podatkowym. Ponadto proszę omówić definicje prawa podatkowego (szerzej pkt 1.4).

Rozdział 2

ŹRÓDŁA, WYKŁADNIA I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO

2.1. Pojęcie i zakres źródeł prawa podatkowego

Ustalenia źródeł prawa stanowiących podstawę rozstrzygnięcia w danej sprawie określane są jako **ustalenia walidacyjne**. Również w procesie stosowania prawa podatkowego pierwszym etapem tego procesu są ustalenia walidacyjne, a więc ustalenie źródła prawa stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia danej sprawy podatkowej.

**ustalenia
walidacyjne**

Źródła prawa w ujęciu formalnym to akty prawne pochodzące od organów prawodawczych, wydane w granicach ich kompetencji i w formie przewidzianej przez prawo.

**pojęcie źródeł
prawa**

Ustalenie **struktury źródeł prawa podatkowego** wymaga uwzględnienia struktury systemu źródeł prawa w Polsce. Określa ją art. 87 Konstytucji RP. Źróżłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Źróżłami takimi są również, na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

**struktura
źródeł prawa
podatkowego**

Przyjmuje się, że **cechy poszczególnych gałęzi prawa, ich przedmiot i metoda regulacji decydują** o różnym znaczeniu poszczególnych kategorii źródeł prawa w określonych gałęziach prawa¹. Tak jest również w przypadku prawa podatkowego. Należy ono do gałęzi prawa, w których interes publiczny dominuje nad indywidualnym interesem jednostki. Określa ono obowiązki jednostki w zakresie ponoszenia nieodpłatnych świadczeń na rzecz ogółu. Z tego powodu w przypadku prawa podatkowego konieczna jest regulacja ustawowa – maksymalnie szeroka, aby mogła być bezpośrednio stosowana, mniejszą zaś

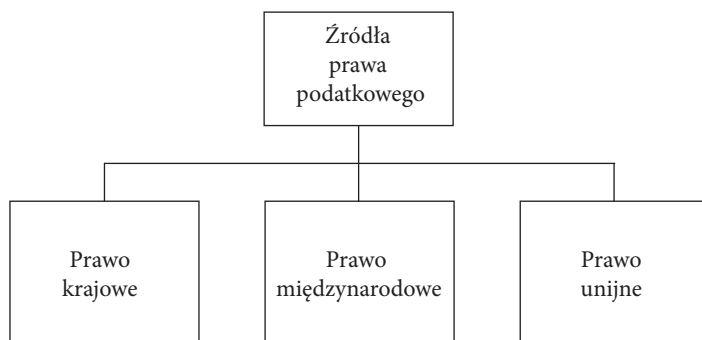
**cechy gałęzi
prawa a system
źródeł tego prawa**

¹ R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 82.

rolę odgrywają akty podustawowe². Te same przesłanki decydują o konieczności przyjęcia formalnego i wąskiego rozumienia źródeł prawa podatkowego. Oznacza to, że poza zakresem systemu źródeł tego prawa pozostają np. decyzje stosowania prawa – orzecznictwo sądowe³. Do źródeł prawa podatkowego nie można zaliczać również generalnych aktów wewnętrznych administracji⁴.

struktura systemu źródeł prawa obowiązującego w Polsce

Na strukturę systemu źródeł prawa obowiązującego w Polsce składają się przepisy prawa krajowego, międzynarodowego i unijnego. Aktami prawa krajowego są Konstytucja RP, ustawa, rozporządzenie oraz akty prawa miejscowego. Prawem międzynarodowym są ratyfikowane umowy międzynarodowe. Miejscu prawa unijnego w systemie źródeł prawa obowiązującego w Polsce należy analizować w kontekście przekazania przez Polskę na podstawie art. 90 Konstytucji RP części kompetencji na rzecz Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP prawo stanowione przez tę organizację międzynarodową jest stosowane bezpośrednio w polskim porządku prawnym, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami. Częścią prawa unijnego jest również prawo podatkowe. **Oznacza to, że w strukturze źródeł prawa podatkowego znajdują się zarówno prawo krajowe, jak i prawo międzynarodowe i unijne.**



2.2. Konstytucja

Konstytucja konstytucyjne podstawy i granice opodatkowania

Konstytucja RP jest aktem najwyższej rangi w hierarchii źródeł prawa. Taką rolę pełni również jako źródło prawa podatkowego. Ze względu na cechy prawa podatkowego, przede wszystkim jego ingerencyjny charakter, **Konstytucja RP wyznacza prawne podstawy i granice opodatkowania**⁵. Szczególne znaczenie w tym zakresie mają zwłaszcza art. 84 i 217. Jako istotne

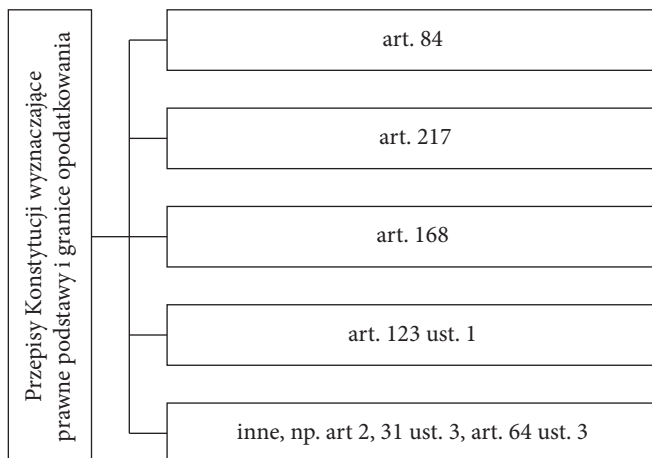
² R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 82

³ R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 78.

⁴ R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 83.

⁵ R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 59 i n.

źródło prawa podatkowego wskazać należy również przepisy art. 168 i 123 ust. 1 Konstytucji RP. Poza wymienionymi przepisami, które w sposób bezpośredni odnoszą się do prawa podatkowego, pośredni wpływ na to prawo wywierają również inne przepisy Konstytucji RP, np. art. 2, 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3.



Zgodnie z **art. 84 Konstytucji RP** każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W świetle tego przepisu ponoszenie podatków, zaliczanych do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych, stanowi **powszechny obowiązek** ciążyący na każdym. Obowiązek ten wynika wyłącznie z ustawy. W tym zakresie art. 84 Konstytucji RP nawiązuje do jej **art. 217**, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z powyższych przepisów wynika zatem **zasada wyłączności ustawowej prawa podatkowego**, zgodnie z którą nakładanie podatków i innych danin publicznych może następować wyłącznie w drodze ustawy. Przepisy te nawiązują do **art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP**. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Zgodnie zaś z **art. 64 ust. 3 Konstytucji RP** własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

**art. 84 i 217
Konstytucji RP**

**art. 31 ust. 3
i art. 64 ust. 3
Konstytucji RP**

- art. 217 Konstytucji RP** Ustawowe granice opodatkowania oznaczają nie tylko wskazanie ustawy jako podstawowego źródła prawa podatkowego, ale również określają treść ustawy podatkowej. Zgodnie z **art. 217 Konstytucji RP w ustawie uregulowane muszą zostać następujące elementy konstrukcji prawnej podatku**: podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych.
- art. 168 Konstytucji RP** Dla prawa podatkowego istotne znaczenie ma również **art. 168 Konstytucji RP**, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten stanowi podstawę tworzenia miejscowego prawa podatkowego. Na jego podstawie jednostki samorządu terytorialnego dysponują prawem do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Zakres ich uprawnień określa jednak ustawa.
- art. 123 ust. 1 Konstytucji RP** Na proces tworzenia prawa podatkowego wpływa **art. 123 ust. 1 Konstytucji RP**, zgodnie z którym Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem m.in. projektów ustaw podatkowych. W świetle tego przepisu waga ustaw podatkowych wymaga przeprowadzenia pełnej procedury ustawodawczej, z wyłączeniem możliwości ich przyjęcia w przyspieszonym trybie ustawodawczym.

**Konstytucja RP jako źródło prawa podatkowego
w procesie stosowania tego prawa – przykład:**

„(...) wykładnia ta [wykładnia prawa podatkowego – przyp. D.A.] powinna brać pod uwagę kontekst konstytucyjny w postaci wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady praworządności oraz zaufania do Państwa i stanowionego przez nie prawa, a także opartej na art. 84 Konstytucji RP zasady wyłączności ustawy w określaniu danin publicznych, z jednoczesnym uwzględnieniem, że wartości te powinny pozostawać we właściwej relacji do zasady powszechności obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków”, uchwała NSA (7) z 17.01.2011 r., II FPS 2/10, LEX nr 677807.

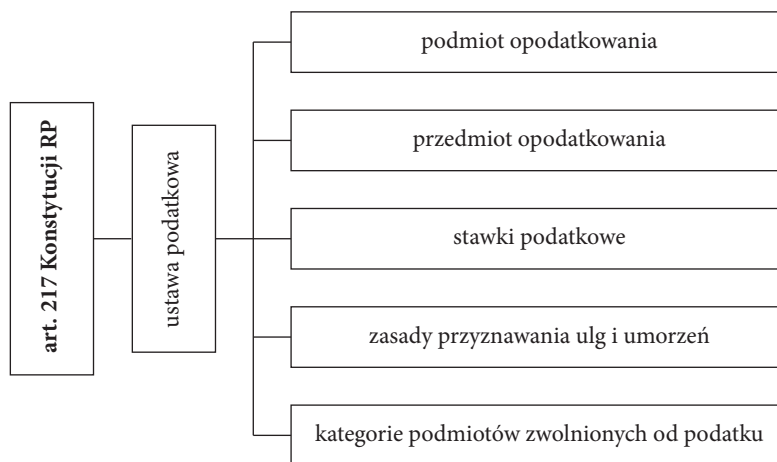
**Konstytucji RP jako źródło prawa podatkowego
w procesie stosowania tego prawa – przykład:**

„Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Niedopuszczalne jest zatem, wbrew literalnemu brzmieniu przepisu (art. 27g u.p.d.o.f.), dokonywanie wykładni celowościowej, która prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych”, wyrok NSA z 2.12.2015 r., II FSK 2406/15, LEX nr 2067908.

2.3. Ustawy

Zasada wyłączności ustawowej prawa podatkowego decyduje o znaczeniu ustawy jako **podstawowego źródła prawa podatkowego**. Artykuł 217 Konstytucji RP określa ponadto główne **elementy treści ustawy podatkowej**. Są to: podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku.

ustawa jako podstawowe źródło prawa podatkowego



W związku z powyższym w strukturze źródeł prawa podatkowego dominują ustawy. Są to przede wszystkim **ustawy z zakresu szczegółowego prawa podatkowego**. Konstrukcji prawnej poszczególnych podatków poświęcone są w większości odrębne ustawy, które w tytule wskazują na przedmiot ich regulacji – podatek, którego konstrukcja prawna jest w nich uregulowana (np. ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym⁶). Jako wyjątek od powyższej zasady należy wskazać zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji (w zakresie budowy lub przebudowy statku), który jest uregulowany (stanowiąc zasadniczy przedmiot regulacji tej ustawy) w ustawie z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych⁷. Wyjątek stanowią również ustawa z 12.01.1991 o podatkach i opłatach lokalnych i ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁸, które regulują łącznie różne formy opodatkowania. Na zasadzie wyjątku wskazać również należy

ustawy z zakresu szczegółowego prawa podatkowego

⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.

⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 471 ze zm.

⁸ Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm.

podatek od gier, uregulowany w jednym rozdziale ustawy, której zasadniczym przedmiotem regulacji nie jest konstrukcja prawna podatku – rozdział 7 ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych⁹.

Poszczególne ustawy z zakresu szczegółowego prawa podatkowego mają podobną konstrukcję, odpowiadającą poszczególnym elementom konstrukcji prawnej podatku wskazanym w art. 217 Konstytucji RP. Tak np. w ustawie z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych występuje siedem rozdziałów zatytułowanych w następujący sposób: „Przedmiot opodatkowania”, „Obowiązek podatkowy”, „Podstawa opodatkowania oraz wysokość podatku”, „Zwolnienia od podatku”, „Zapłata, pobór oraz zwrot podatku”, „Właściwość organów podatkowych” oraz „Przepisy przejściowe i końcowe”.

Ordynacja podatkowa – ustawa z zakresu ogólnego prawa podatkowego

Ustawą o szczególnej nazwie jest również akt ogólnego prawa podatkowego – ustawa z 29.08.1997 r. – **Ordynacja podatkowa**. Ordynacja podatkowa jest ustawą o szczególnym tytule, określającym jej przedmiot w sposób rzeczowy, rozpoczynającym się od słowa „Ordynacja” pisanego wielką literą w rozumieniu § 19 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Taki szczególny tytuł ustawy jest zarezerwowany dla ustaw regulujących w sposób wyczerpujący doniosłą społecznie, zwłaszcza dla obywatela, dziedzinę spraw¹⁰.

Znaczenie ustawy jako źródła prawa podatkowego w procesie stosowania tego prawa – przykład:

„Nie stosuje się stawki podatku w odniesieniu do czynności będących poza zakresem ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Takie działanie jest ewidentnie sprzeczne nie tylko z treścią art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a upcc lecz także z art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten wyraźnie wskazuje, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zatem skoro ustawa podatkowa normująca podatek od czynności cywilnoprawnej nie przewiduje określonej kategorii przedmiotu opodatkowania to tym samym nie można go opodatkować określoną w tej ustawie stawkę”, wyrok WSA we Wrocławiu z 31.01.2017 r., I SA/Wr 1167/16, LEX nr 2230663.

⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 847 ze zm.

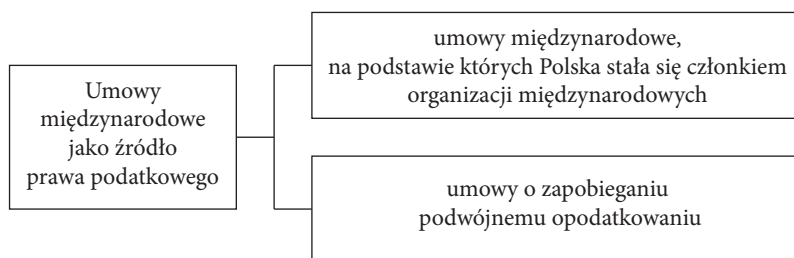
¹⁰ S. Wronkowska [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2012, s. 64.

2.4. Międzynarodowe prawo podatkowe

Źródłem prawa powszechnie obowiązującego w Polsce są również umowy międzynarodowe. Zgodnie z art. 9 Konstytucji RP Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Na podstawie art. 91 ust. 1 i 2 Konstytucji RP ratyfikowana **umowa międzynarodowa**, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, **stanowi część krajowego porządku prawnego** i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.

**międzynarodowe
prawo podatkowe**

Umowy międzynarodowe stanowią również źródło prawa podatkowego. W tym zakresie znaczenie mają przede wszystkim **dwie kategorie umów międzynarodowych**: umowy międzynarodowe, **na podstawie których Polska stała się członkiem organizacji międzynarodowych**, oraz umowy **o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu**.



Do pierwszej kategorii należy zaliczyć podpisany w Atenach Traktat z 16.04.2003 r. o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej¹¹.

Do drugiej kategorii umów międzynarodowych zaliczane są zaś umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Są to przeważnie umowy dwustronne. Mają one ujednoliconą treść i wzorowane są na umowach modelowych, przede wszystkim na umowie modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

**przykład umowy
międzynarodowej
jako źródła prawa
podatkowego**

Przykładem takiej umowy jest umowa między Rzeczpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Canberze 7.05.1991 r.¹² Umowa ta dotyczy osób, które mają miejsce

¹¹ Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864–865 ze zm.

¹² Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze zm.

zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach (w Rzeczypospolitej Polskiej lub Australii), w zakresie następujących podatków w Polsce: podatku dochodowego, podatku od wynagrodzeń, podatku wyrównawczego, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku rolnego, zaś w Australii: podatku dochodowego i podatku od dzierżawy zasobów w związku z pracami przybrzeżnymi odnośnie do badania lub eksploatacji zasobów naftowych, nałożonego zgodnie z ustawodawstwem federalnym Związku Australijskiego, a także do podatków takiego samego lub zasadniczo podobnego rodzaju, które po podpisaniu umowy będą wprowadzane zgodnie z ustawodawstwem Rzeczypospolitej Polskiej lub Związku Australijskiego obok lub w miejsce istniejących podatków.

Prawo międzynarodowe jako źródło prawa podatkowego

w procesie stosowania tego prawa – przykład:

„Możliwość określenia zobowiązania podatkowego skarżącym za 2010 r. uzależniona była od uzyskania informacji od organów niemieckich, jako że zachodziła konieczność weryfikacji faktur wystawionych dla skarżącego przez jego niemieckiego kontrahenta. Okoliczność ta miała w sprawie istotne znaczenie, jako że miała bezpośredni wpływ na wysokość kosztów uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, a przez to kwotę zobowiązania podatkowego. Podstawę zwrócenia się o tego typu dane stanowiła zaś umowa międzynarodowa, tj. umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90), w szczególności jej art. 27, a także Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. UE. L. z 2011 r. Nr 64, str. 1 ze zm.). Wprawdzie wspomniana dyrektywa nie jest umową międzynarodową, jednakże stanowi część unijnego porządku prawnego, który stał się częścią krajowego porządku prawnego, w związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej, podstawą której to akcesji była umowa międzynarodowa (Traktat między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do

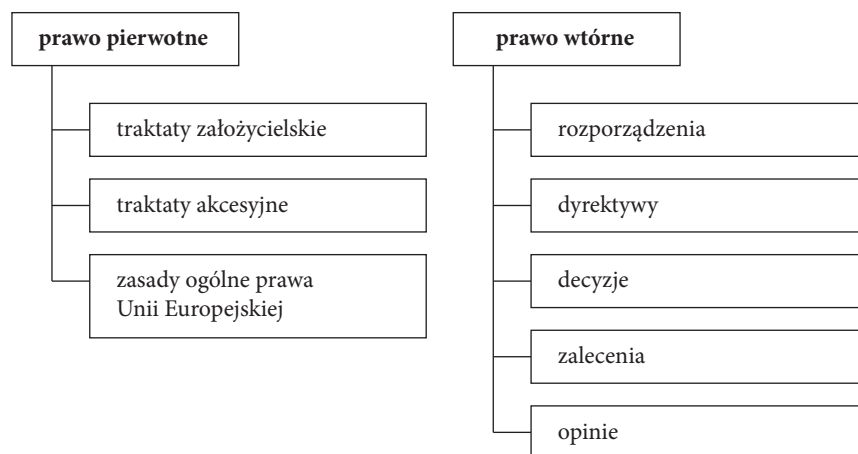
Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm.)”, wyrok WSA w Rzeszowie z 14.11.2017 r., I SA/Rz 587/17, LEX nr 2401464.

2.5. Unijne prawo podatkowe

Z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej na podstawie art. 91 ust. 3 Konstytucji RP **częścią polskiego porządku prawnego stało się również prawo unijne**. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowiące jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

**unijne prawo
podatkowe**

Na prawo Unii Europejskiej składają się prawo pierwotne oraz prawo wtórne.



Częścią prawa unijnego jest również prawo podatkowe. Unijne prawo podatkowe jest, w odróżnieniu od krajowego prawa podatkowego, **regulacją fragmentaryczną**. Składa się z regulacji dotyczących wybranych podatków, istotnych z punktu widzenia tworzenia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Zakres regulacji prawa unijnego w przedmiocie prawa podatkowego wyznaczają podstawy traktatowe. Zgodnie z art. 113 TFUE Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące **harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyz i innych podatków pośrednich** w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

Stosownie do art. 115 TFUE, bez uszczerbku dla art. 114, Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, **uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych** państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Wymienione przepisy unijnego prawa pierwotnego stanowią podstawę tworzenia wtórnego unijnego prawa podatkowego. Artykuł 113 TFUE stanowi podstawę działań prawodawczych Unii Europejskiej w przedmiocie podatków pośrednich, a art. 115 TFUE dla regulacji prawnych w przedmiocie podatków bezpośrednich. Oba przepisy wskazują, że dla prawa podatkowego przyjęta została metoda **harmonizacji**, stąd dominującym źródłem wtórnego unijnego prawa podatkowego są **dyrektywy**. Zgodnie z art. 288 TFUE dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego w Polsce przesądzają, że aktem prawnym **implementującym dyrektywy** unijne w przedmiocie prawa podatkowego są **ustawy**.

Harmonizacją w ramach prawa unijnego **objęte zostały przede wszystkim podatki pośrednie**: podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Przykładem dyrektywy w przedmiocie podatków pośrednich jest dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej¹³. Aktem prawa krajowego implementującego przepisy unijne w przedmiocie podatku od wartości dodanej jest ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług.

Prawo unijne jako źródło prawa podatkowego

w procesie stosowania tego prawa – przykład:

„(...) należy uznać, że powiat spełniania wymogi konieczne do uznania go za organ władzy publicznej, a w konsekwencji uznania, że jest to podmiot mieszczący się w zakresie wyłączenia z opodatkowania, o którym mowa w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Na gruncie dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stosowna regulacja zawarta jest w art. 13 ust. 1, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami”, wyrok WSA w Bydgoszczy z 8.11.2017 r., I SA/Bd 811/17, LEX nr 2400637.

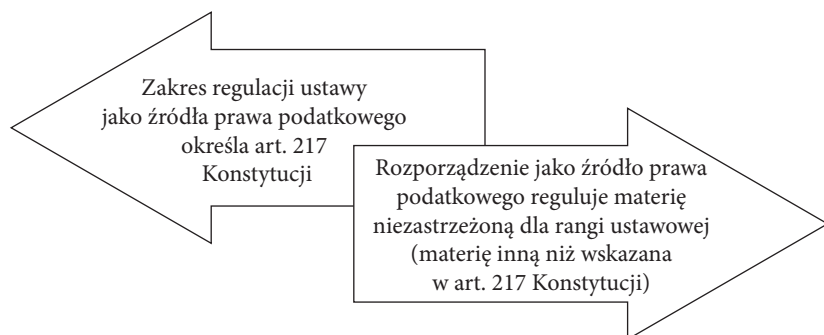
¹³ Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.

2.6. Rozporządzenia

Zgodnie z art. 92 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Z istoty rozporządzenia określonej w art. 92 Konstytucji RP wynika, że w systemie źródeł prawa podatkowego jego rola ogranicza się do regulacji kwestii służących wykonaniu ustaw podatkowych. Rozporządzenia są wydawane na podstawie szczegółowych upoważnień zawartych w ustawie podatkowej.

rozporządzenie

Podstawowe znaczenie ustawy w katalogu źródeł prawa podatkowego przesądza o **ograniczonej roli rozporządzeń**. W rozporządzeniu mogą być uregulowane jedynie te kwestie, które na podstawie art. 217 Konstytucji RP nie są zastrzeżone do regulacji ustawowej.



Upoważnienia ustawowe do wydania rozporządzenia wykonawczego na gruncie prawa podatkowego najczęściej są adresowane do Ministra Finansów lub Rady Ministrów. Upoważnienia te dotyczą zazwyczaj kwestii o charakterze technicznym, takich jak np. ustalenie wzoru deklaracji. Tak np. na podstawie upoważnień zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wydane zostało i obecnie obowiązuje 20 rozporządzeń, w większości dotyczących określania wzorów niektórych dokumentów i sposobu ich przekazywania do organów podatkowych. Tytułem przykładu można wskazać, że na podstawie art. 45b pkt 4 u.p.d.o.f. Minister Finansów został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru zeznań podatkowych, o których mowa w art. 45 ust. 1 i 1a tej ustawy. Na podstawie tego upoważnienia zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z 11.12.2019 r. w sprawie wzorów zeznań podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁴.

¹⁴ Dz.U. poz. 2434.

Rozporządzenie jako źródło prawa podatkowego w procesie stosowania tego prawa – przykład:

„Za zasadny należało także uznać zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a. w zw. z art. 17a u.p.s.d. w zw. § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 września 2011 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn w powiązaniu z art. 122 oraz 187 § 1 O.p. (punkt 4 zarzutów skargi kasacyjnej). Z art. 17a ust. 1 zd. 2 u.p.s.d. wynika, że do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Wykonując delegację ustawową przewidzianą w art. 17a ust. 4, Minister Finansów, w wyżej wskazanym przepisie rozporządzenia, wprost wskazał, że podatnik składając deklarację, powinien dołączyć dokumenty potwierdzające posiadanie przez zbywcę tytułu prawnego do rzeczy lub praw majątkowych wymienionych w zeznaniu. Gdyby przyjąć za zasadne stanowisko Sądu I instancji, wymóg przedstawiania przez podatnika dokumentów, które w istocie mają potwierdzać, co wchodziło w skład spadku, byłby zbędny”, wyrok NSA z 13.10.2017 r., II FSK 2650/15, LEX nr 2395794.

2.7. Akty prawa miejscowego

akty prawa miejscowego

Ze względu na znaczenie ustawy w katalogu źródeł prawa podatkowego, podobnie jak w przypadku rozporządzeń, **znaczenie aktów prawa miejscowego jest ograniczone, ma jednak swoje wyraźne podstawy w przepisach Konstytucji RP**. Zgodnie z art. 94 Konstytucji RP organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa.

Miejsce i znaczenie prawa miejscowego w systemie źródeł prawa podatkowego wynika z art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Jednostki samorządu terytorialnego używają prawo do tworzenia miejscowego prawa podatkowego **wyłącznie na podstawie i w zakresie określonym w ustawie**. Takie upoważnienia ustawowe do wydawania aktów prawa miejscowego zawierają ustawy w przedmiocie podatków i opłat lokalnych. Upoważnienia te dotyczą przede wszystkim ustalenia i różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych, wprowadzenia zwolnień przedmiotowych, ustanowienia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wprowadzenia wzorów deklaracji oraz wprowadzenia opłat lokalnych.

Upoważnienia ustawowe dla rady gminy do wydawania uchwał w przedmiocie podatków i opłat lokalnych

Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym
art. 5 ust. 3, art. 6 ust. 3, art. 6b, 12 ust. 9, art. 13e

Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych
art. 5, art. 6 ust. 12, art. 7 ust. 3, art. 10, art. 12 ust. 4,
art. 15, 17, 17a, 18a, 19, 19a

Ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym
art. 4 ust. 5, art. 6 ust. 8, art. 7 ust. 3

Ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej
art 8 ust. 2

**Prawo miejscowe jako źródło prawa podatkowego
w procesie stosowania tego prawa – przykład:**

„Regulacje u.p.o.l. nie określają wprost stawek podatku od nieruchomości, wyznaczają tylko górne roczne granice tych stawek. Ustawa zawiera natomiast upoważnienie dla rady gminy, która posiada kompetencję, aby w drodze uchwały określić ich wysokość w ramach wyznaczonych granic. Oznacza to, że podstawą prawną zastosowania odpowiedniej stawki podatkowej jest uchwała właściwej rady gminy. Rada Miejska w S. w Uchwale Nr XXII/226/2016 z dnia 27 września 2016 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości, określiła stawki podatku od budynków mieszkalnych w wysokości 0,73 zł od 1 m, oraz od gruntów pozostałych w wysokości 0,46 zł od 1 m. Ustalając wymiar podatku od nieruchomości na 2017 r., organ podatkowy pierwszej instancji zastosował stawki zgodne z ww. uchwałą z dnia 27 września 2016 r., które nie przekroczyły stawek maksymalnych określonych przez ustawodawcę (...). Zasadnie zatem Samorządowe Kolegium Odwoławcze utrzymało w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji ustalające skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2017 w kwocie (...). Nie ulega też wątpliwości, że w trybie skargi na decyzję wymiarową nie jest możliwe kwestionowanie legalności i zasadności podejmowanych przez organy gminne uchwał, które stanowią prawo miejscowe”, wyrok WSA w Szczecinie z 23.11.2017 r., I SA/Sz 639/17, LEX nr 2405921.