

PODATKI I PRAWO PODATKOWE

Andrzej Gomułowicz, Dominik Mączyński

SERIA AKADEMICKA

8. WYDANIE

PODATKI I PRAWO PODATKOWE

Andrzej Gomułowicz, Dominik Mączyński

SERIA AKADEMICKA

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

8. WYDANIE

Stan prawny na 10 sierpnia 2016 r.

Wydawca
Agata Jędrasik

Redaktor prowadzący
Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne i łamanie
JustLuk

Poszczególne rozdziały napisali:
Andrzej Gomułowicz: I–XV, XX, XXI
Dominik Mączyński: XVI–XIX, XXII, XXIII

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

prawolubni

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

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-8957-0

8. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	21
---------------------	----

Przedmowa	25
-----------------	----

Część pierwsza Zarys teorii podatku

Rozdział I. Zagadnienia ogólne – aspekt ewolucyjny koncepcji podatkowych ...	31
---	----

1. Od arki Noego do Neumarka	31
------------------------------------	----

2. Cechy wspólne koncepcji podatkowych	36
--	----

Rozdział II. Poprzednicy Adama Smitha	38
--	----

1. Kameraliści	38
----------------------	----

2. Fizjokraci	41
---------------------	----

Rozdział III. Myśl podatkowa Adama Smitha	44
--	----

1. Wprowadzenie	44
-----------------------	----

1.1. Model dzierżawy podatkowej	45
---------------------------------------	----

1.2. Przemyslenia podatkowe Monteskiusza	46
--	----

1.3. Liberalizm gospodarczy	47
-----------------------------------	----

2. Zasady podatkowe i ich znaczenie	48
---	----

2.1. Zasada dogodności opodatkowania	48
--	----

2.2. Zasada pewności opodatkowania	49
--	----

2.3. Zasada taniości opodatkowania	50
--	----

2.4. Zasada równomierności opodatkowania	52
--	----

3. Koncepcja przerzucalności podatków	55
---	----

3.1. Przerzucanie podatku od renty gruntowej	55
--	----

3.2. Przerzucanie podatku od czynszu z domu	56
---	----

3.3. Przerzucanie podatku od zysku	56
--	----

3.4. Przerzucanie podatku od płac	57
---	----

3.5. Przerzucanie podatków od towarów konsumpcyjnych	58
--	----

4. Polityka fiskalna i jej założenia	59
5. Odniesienia do koncepcji Smitha	60
Rozdział IV. Myśl podatkowa Davida Ricardo	62
1. Wprowadzenie	62
2. Koncepcja przrzucalności podatków	63
2.1. Różnice między poglądami Adama Smitha i Davida Ricardo	63
2.2. Przerzucanie podatku od renty gruntowej	64
2.3. Przerzucanie podatku od zysku	65
2.4. Przerzucanie podatku od płac	65
3. Reguła edynburska i jej znaczenie	65
Rozdział V. Koncepcja równej ofiary finansowej	68
1. Wprowadzenie	68
2. Zasada równości ofiar Johna Stuarta Milla	69
3. Kontynuatorzy szkoły Milla	70
3.1. Tezy Francisca Ysidra Edgewortha	70
3.2. Alternatywne reguły koncepcji równej ofiary	71
4. Wnioski	72
Rozdział VI. Myśl podatkowa Adolfa Wagnera	73
1. Wprowadzenie	73
2. Socjalna funkcja opodatkowania	74
3. Zasady podatkowe	78
3.1. Zasady polityki finansowej	78
3.2. Zasady gospodarcze	79
3.3. Zasada sprawiedliwości	80
3.4. Zasady zarządzania podatkami	81
4. Wnioski	82
Rozdział VII. Myśl podatkowa Fritza Neumarka	83
1. Wprowadzenie	83
2. Zasady podatkowe Fritza Neumarka	84
2.1. Zasady fiskalno-budżetowe	85
2.2. Zasady etyczno-społeczne	86
2.3. Zasady ekonomiczne	87
2.4. Zasady techniki podatkowej	88
3. Wnioski	89
Rozdział VIII. Koncepcja ekwiwalencji a koncepcja zdolności płatniczej	90
1. Wprowadzenie	90
2. Założenia koncepcji ekwiwalencji	91
3. Założenia koncepcji zdolności płatniczej	93

Rozdział IX. Pojęcie podatku	96
1. Wprowadzenie	96
2. Aspekt ustrojowy podatku	99
2.1. Konstytucja a podatki – zagadnienia ogólne	100
2.2. Podatki w polskich konstytucjach	103
3. Zasady podatkowe sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny	108
3.1. Pozycja i znaczenie Trybunału Konstytucyjnego	108
3.2. Zasady podatkowe – sposób rozumienia	111
3.3. Zasada legalizmu	112
3.4. Zasada praworządności	113
3.5. Zasada demokratycznego państwa prawnego	114
3.6. Zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych	115
3.7. Zasada zakazu retroaktywności prawa podatkowego	118
3.8. Zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego	120
3.9. Zasada sprawiedliwości opodatkowania	130
3.10. Zasada roczności podatku	137
3.11. Zasada proporcjonalności	138
3.11.1. Kolidzja dwóch konstytucyjnych wartości	138
3.11.2. Zasada proporcjonalności – treść i znaczenie	139
3.12. Zasada zakazu zmiany prawa podatkowego w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej	143
4. Aspekt ekonomiczny podatku	144
5. Aspekt prawny podatku	144
6. Podatek a opłata	147
7. Konstrukcja prawna podatku	148
7.1. Podmiot podatku	149
7.2. Przedmiot podatku	152
7.3. Podstawa podatku	153
7.4. Stawki podatkowe	156
7.5. Ulgi podatkowe, umorzenia, kategorie podmiotów zwolnionych od podatku	160
8. Klasyfikacja podatków	161
8.1. Podatki przychodowe	162
8.2. Podatki dochodowe	163
8.3. Podatki majątkowe	164
8.4. Podatki konsumpcyjne	165
Rozdział X. Prawo podatkowe	166
1. Pojęcie i zakres prawa podatkowego	166
1.1. Kryteria służące wyodrębnieniu prawa podatkowego – zagadnienia ogólne	166
1.2. Kryterium przedmiotu	167

1.3. Kryterium podmiotu	168
1.4. Kryterium zasad przewodnich	169
1.5. Kryterium metody regulacji	170
1.6. Kryterium funkcji regulacji	171
2. Związki prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa	171
2.1. Zagadnienia ogólne	171
2.2. Prawo podatkowe a prawo finansów publicznych	171
2.3. Prawo podatkowe a prawo administracyjne	172
2.4. Prawo podatkowe a prawo cywilne	173
3. Proces legislacyjny prawodawstwa podatkowego – uwarunkowania polityczne i proceduralne	174
3.1. Konstytucyjna regulacja państwa prawnego	174
3.2. Aspekt kultury politycznej i prawnej	174
3.3. Aspekt proceduralny	175
3.4. Badania postlegislacyjne	178
3.5. Odpowiedzialność władzy publicznej za bezprawie legislacyjne	179
3.6. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a prawodawstwo podatkowe ...	179
3.7. Prawo podatkowe – zasadnicze mankamenty	181
3.8. Standardy unijne dotyczące prawodawstwa podatkowego	182
4. Źródła prawa podatkowego	185
4.1. Zagadnienia ogólne	185
4.2. Konstytucja i jej znaczenie	185
4.3. Ustawa podatkowa i jej znaczenie	187
4.4. Międzynarodowe umowy podatkowe i ich znaczenie	189
4.5. Rozporządzenia w sprawach podatkowych i ich znaczenie	189
4.6. Akty prawa miejscowego	192
4.7. Następstwa niekonstytucyjności przepisów podatkowych	194
5. Prawo unijne jako źródło prawa podatkowego	198
5.1. Zasady ogólne prawa unijnego – prawo sędziowskie	198
5.1.1. Prawo unijne a prawo krajowe – zagadnienia norm kolizyjnych ...	200
5.2. Zasada bezpośredniej skuteczności i zasada pierwszeństwa – aspekt konstytucyjny	202
5.2.1. Relacje między art. 8 ust. 1 a art. 90 ust. 1 Konstytucji	203
5.2.2. Umowy międzynarodowe jako źródło prawa	204
5.2.3. Przekazanie kompetencji organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu „w niektórych sprawach” ...	205
5.2.4. Znaczenie Konstytucji w obowiązującym po akcesji porządku normatywnym	206
5.2.5. Konstytucyjna zasada wyłączności ustawy podatkowej a zasada pierwszeństwa prawa unijnego i zasada bezpośredniego skutku ...	209
5.3. Odmowa zastosowania prawa krajowego	211
5.4. Wykładnia prounijna	211
5.5. Trybunał Sprawiedliwości UE – standardy wykładni prawa	214

5.6.	Pytania prejudycjalne	216
5.6.1.	Pytania prejudycjalne sądów administracyjnych kierowane do Trybunału Sprawiedliwości UE	219
6.	Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa	226
6.1.	Znaczenie judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego	226
6.2.	Judykatura WSA i NSA – znaczenie funkcji prawotwórczej	227
6.2.1.	Niepisane źródła prawa i ich znaczenie	228
6.2.2.	Konstytucyjny aspekt prawotwórstwa sądowego	230
6.2.3.	Wady pozytywistycznej koncepcji źródeł prawa	234
6.2.4.	Koncepcja hermeneutyki	238
6.3.	Sędziowski autorytet a prawotwórstwo sądowe	239
6.3.1.	Sędziowski autorytet – uwarunkowania i znaczenie	239
6.3.2.	Aksjologia a prawo	245
6.3.3.	Prawo sędziowskie	247
6.3.4.	Formuła precedensu – sędziowskie dylematy	252
6.3.5.	Kwalifikowane ułomności prawa a prawotwórstwo sędziowskie ...	254
6.4.	Orzecznicza funkcja Trybunału Sprawiedliwości UE	256
7.	Wykładnia prawa podatkowego	258
7.1.	Wprowadzenie	258
7.2.	Przyczyny nieporozumień interpretacyjnych	259
7.3.	Systematyka reguł wykładni	260
7.4.	Reguły językowe	262
7.5.	Reguły systemowe	264
7.6.	Reguły funkcjonalne	265
7.7.	Zasada <i>in dubio pro tributario</i> jako standard wykładni przepisów prawa podatkowego	267
7.7.1.	„Niejasność przepisu prawa podatkowego” jako przesłanka niekonstytucyjności	268
7.7.2.	Rozwiązanie art. 2a o.p. a porządek wartości konstytucyjnych ...	269
7.7.3.	Zakres zastosowania regulacji art. 2a o.p.	271
7.7.4.	Język prawny i jego znaczenie	272
7.7.5.	Błędne założenie metodologiczne w ujęciu rozwiązania art. 2a o.p.	273
7.7.6.	Standard ochrony praw podatnika wyznaczony przez orzecznictwo sądownoadministracyjne w zakresie stosowania art. 121 § 1 i 2 o.p.	277
7.7.7.	Aspekt sędziowskiej niezawisłości a art. 2a o.p.	282
7.7.8.	Jednolitość orzecznictwa sądownoadministracyjnego a skuteczna ochrona praw podatnika	283
7.7.9.	Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego a ochrona praw podatnika	285
7.8.	Reguły intertemporalne	285

7.8.1. Decyzja prawodawcy wyrażona bezpośrednio w przepisach prawa podatkowego	286
7.8.2. Orzeczenia sądu	286
8. Etapy stosowania prawa podatkowego	288
Rozdział XI. Prawo podatkowe a prawo cywilne	291
1. Wprowadzenie	291
2. Właściwość tekstu ustawy podatkowej	293
2.1. Definicje w tekście ustawy podatkowej	293
2.2. Pojęcia używane w ustawach podatkowych a pojęcia używane w prawie cywilnym	294
3. Stan faktyczny ukształtowany wolą stron umowy a obowiązek podatkowy ...	294
4. Obejście ustawy podatkowej za pomocą instytucji prawa cywilnego	297
4.1. Obejście prawa podatkowego – aspekt ewolucyjny	297
4.2. Obejście prawa podatkowego – istota i charakter	302
5. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	305
6. Wnioski	308
Rozdział XII. Sankcje w prawie podatkowym	309
1. Wprowadzenie	309
2. Charakter prawny sankcji podatkowych	310
3. Systematyka sankcji podatkowych	312
4. Wykaz sankcji podatkowych	313
5. Sankcje podatkowe a sankcje karne skarbowe	317
6. Wnioski	318
Rozdział XIII. System podatkowy	319
1. Aspekt definicyjny	319
2. System podatkowy – spojrzenie w przeszłość	322
3. Przesłanki budowy systemu podatkowego	324
3.1. Zasada trwałej wydajności podatku	324
3.1.1. Zasada ekonomiczności podatku	325
3.1.2. Realność podstaw opodatkowania	325
3.1.3. Formy opodatkowania a wydajność	326
3.1.4. Zasada wewnętrznej spójności	326
3.1.5. Zasada zewnętrznej spójności	327
3.1.6. Ustrojowa legalność opodatkowania	327
3.2. Zasada sprawiedliwości opodatkowania	328
3.3. Filozoficzne formuły sprawiedliwości a sprawiedliwość podatkowa	329
3.4. Aspekty sprawiedliwości podatkowej	331
3.4.1. Powszechność opodatkowania	331
3.4.2. Równomierność opodatkowania	332
3.5. Sprawiedliwość opodatkowania a grupy nacisku	333

4. System podatkowy a polityk	335
5. System podatkowy a granice opodatkowania	338
5.1. Ekonomiczna absolutna granica opodatkowania	339
5.2. Ekonomicznie względne granice opodatkowania	340
5.2.1. Efekt Laffera i jego znaczenie	340
5.2.2. Naruszenie źródła podatku	342
5.2.3. Naruszenie zasad podatkowych	343
5.2.4. Naruszanie celów gospodarczych	344
5.3. Psychologiczne granice opodatkowania	345
6. System podatkowy a polityka podatkowa	346
6.1. Nauka o podatkach a polityka podatkowa	346
6.2. Przesłanki kształtowania polityki podatkowej w Polsce	346
Rozdział XIV. Funkcje systemu podatkowego	348
1. Wprowadzenie	348
2. Funkcja dochodowa	350
3. Funkcja nefiskalna	352
3.1. Cel ekonomiczny	355
3.2. Cel społeczny	356
4. Neutralność podatkowa	356
4.1. Makroekonomiczny aspekt neutralności	357
4.2. Mikroekonomiczny aspekt neutralności	358
4.3. Neutralność a podatki bezpośrednie	358
4.4. Neutralność a podatki pośrednie	358
5. Wnioski	359
Rozdział XV. Postawy wobec opodatkowania	360
1. Wprowadzenie	360
2. Mentalność podatkowa	362
2.1. Mentalność podatnika	362
2.2. Mentalność organów podatkowych	366
3. Moralność podatkowa	370
3.1. Prawo naturalne	371
3.2. Doktryna pozytywistyczna	372
3.3. Polityka podatkowa a moralność podatkowa	372
3.4. Moralność podatkowa a świadomość prawna	373
3.5. Moralność podatkowa a autorytety	374
3.6. Moralność podatkowa a badania empiryczne	375
4. Opór podatkowy	378
4.1. Raje podatkowe	380
4.2. Doradca podatkowy	384
4.2.1. Podatnik a doradca podatkowy	384
4.2.2. Prawny aspekt doradztwa podatkowego	384

4.2.3. Nieformalne doradztwo podatkowe	385
4.3. Czyny niedozwolone a obowiązek podatkowy	386
4.4. Pranie pieniędzy a opodatkowanie	388
4.5. Szara strefa a opodatkowanie	389
4.6. Przerzucanie podatku	389
4.6.1. Rzeczywiste przerzucanie podatku	390
4.6.2. Pozorne przerzucanie podatku	390
4.6.3. Przerzucanie podatku w przód	390
4.6.4. Przerzucanie podatku w tył	391
4.7. Raje podatkowe a problem dochodów podatkowych	391
5. Wnioski	393

Część druga

Część ogólna polskiego prawa podatkowego

Rozdział XVI. Ogólne prawo podatkowe	397
1. Ordynacja podatkowa jako źródło uregulowań ogólnego prawa podatkowego	397
1.1. Przemiany polskiego prawa podatkowego po 1989 r.	397
1.2. Ogólne prawo podatkowe a ordynacja podatkowa	399
1.3. Struktura ordynacji podatkowej	403
2. Zakres zastosowania przepisów ordynacji podatkowej	405
2.1. Zakres podmiotowy ordynacji podatkowej	405
2.1.1. Wierzyciel podatkowy	405
2.1.2. Dłużnik podatkowy	411
2.2. Zakres przedmiotowy ordynacji podatkowej	421
3. Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego	423
3.1. Obowiązek podatkowy	423
3.2. Zobowiązanie podatkowe	425
3.3. Powstawanie zobowiązań podatkowych	427
3.4. Korekta wielkości zobowiązania podatkowego na skutek zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania	429
4. Sposoby uzyskiwania ochrony prawnej w zakresie realizacji obowiązku podatkowego	432
4.1. Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego	432
4.1.1. Istota i geneza urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego	432
4.1.2. Ogólne interpretacje przepisów prawa podatkowego	433
4.1.3. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego	434
4.2. Porozumienia w sprawie cen transferowych	436
4.2.1. Istota porozumień w sprawie cen transferowych	436
4.2.2. Rodzaje porozumień w sprawie cen transferowych	438

4.2.3. Postępowanie w przedmiocie porozumienia w sprawie cen transferowych	438
4.2.4. Koszty postępowania w przedmiocie porozumienia w sprawie cen transferowych	440
5. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	440
5.1. Zasady zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych	440
5.2. Hipoteka przymusowa	443
5.3. Zastaw skarbowy	443
6. Ułatwienia w wykonaniu zobowiązań podatkowych	444
6.1. Odroczenie terminu płatności lub rozłożenie podatku na raty	444
6.2. Zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku	447
6.3. Odroczenie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego	448
6.4. Przedłużanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego	449
7. Nadpłata podatku	449
7.1. Pojęcie i powstanie nadpłaty podatku	449
7.2. Moment powstania nadpłaty	451
7.3. Sposoby określania nadpłaty	451
7.4. Tryb i terminy zwrotu nadpłaty	452
8. Wygasanie zobowiązań podatkowych	454
8.1. Zapłata i pobranie podatku przez płatnika i inkasenta	455
8.2. Potrącenie	456
8.3. Zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku	457
8.4. Zaniechanie poboru	458
8.5. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych	458
8.6. Przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym	459
8.7. Umorzenie zaległości	460
8.8. Przedawnienie	461
8.9. Zwolnienie z obowiązku zapłaty w związku z zastosowaniem się do interpretacji przepisów prawa podatkowego	466
8.10. Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku	467
9. Rozszerzenie zakresu podmiotowego odpowiedzialności podatkowej	467
9.1. Następstwo prawne	468
9.1.1. Następstwo prawne osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej	468
9.1.2. Następstwo prawne osób fizycznych	470
9.2. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich	471
9.2.1. Zasady ogólne odpowiedzialności podatkowej osób trzecich	471
9.2.2. Odpowiedzialność podatkowa rozwiedzionego małżonka	473

9.2.3.	Odpowiedzialność podatkowa członka rodziny	473
9.2.4.	Odpowiedzialność podatkowa nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	473
9.2.5.	Odpowiedzialność jednoosobowej spółki kapitałowej	474
9.2.6.	Odpowiedzialność spółki niemającej osobowości prawnej	474
9.2.7.	Odpowiedzialność podatkowa firmującego	474
9.2.8.	Odpowiedzialność podatkowa właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego rzeczy lub prawa majątkowego	475
9.2.9.	Odpowiedzialność podatkowa dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości	475
9.2.10.	Odpowiedzialność podatkowa wspólnika spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej	476
9.2.11.	Odpowiedzialność podatkowa za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji	477
9.2.12.	Odpowiedzialność podatkowa za zaległości podatkowe innych osób prawnych	479
9.2.13.	Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów spółki	479
9.2.14.	Odpowiedzialność podatkowa osób prawnych przejmujących lub osób prawnych powstałych w wyniku podziału	480
9.2.15.	Odpowiedzialność podatkowa gwaranta i poręczyciela	480
9.2.16.	Odpowiedzialność podatkowa niektórych podatników podatku od towarów i usług	480
10.	Weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z zobowiązań podatkowych	481
10.1.	Sposoby weryfikowania prawidłowości wywiązywania się z zobowiązań podatkowych poza postępowaniem podatkowym	481
10.2.	Czynności sprawdzające	482
10.2.1.	Cel czynności sprawdzających	482
10.2.2.	Korekta i żądanie złożenia deklaracji	483
10.2.3.	Przedłużenie terminu zwrotu podatku	484
10.2.4.	Żądanie dokumentów od kontrahentów podatnika	484
10.2.5.	Żądanie okazania dokumentów od podatnika i instytucji finansowych	485
10.2.6.	Oględziny lokalu mieszkalnego	485
10.3.	Kontrola podatkowa	485
10.3.1.	Cel i zasady prowadzenia kontroli podatkowej	485
10.3.2.	Uprawnienia kontrolujących	488
10.3.3.	Obowiązki i uprawnienia kontrolowanego	490
10.3.4.	Zakończenie kontroli podatkowej	490
10.4.	Wymiana informacji podatkowych	491

Rozdział XVII. Postępowanie podatkowe	494
1. Postępowanie podatkowe	494
1.1. Charakterystyka postępowania podatkowego	494
1.2. Zasady ogólne postępowania podatkowego	497
1.2.1. Istota i znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego	497
1.2.2. Zasada praworządności (legalizmu)	498
1.2.3. Zasada zaufania do organów podatkowych	501
1.2.4. Zasada informowania	502
1.2.5. Zasada prawdy obiektywnej	504
1.2.6. Zasada czynnego udziału stron	506
1.2.7. Zasada przekonywania stron	507
1.2.8. Zasada szybkości postępowania	508
1.2.9. Zasada pisemności	509
1.2.10. Zasada dwuinstancyjności	510
1.2.11. Zasada trwałości ostatecznej decyzji podatkowej	511
1.2.12. Zasada jawności dla stron	512
1.3. Postanowienia ogólne	513
1.3.1. Wyłączenie pracownika organu podatkowego i wyłączenie organu podatkowego	513
1.3.2. Strona postępowania podatkowego	516
1.3.3. Terminy załatwiania spraw podatkowych	520
1.3.4. Doręczenia	523
1.3.5. Wezwania	527
1.3.6. Zachowanie i przywrócenie terminu	529
1.4. Postępowanie przed organem pierwszej instancji	533
1.4.1. Wszczęcie postępowania	533
1.4.2. Postępowanie dowodowe	537
1.4.3. Zawieszenie postępowania	550
1.4.4. Rozstrzygnięcia w procedurze podatkowej	552
1.5. Postępowanie odwoławcze	556
1.5.1. Środki zaskarżenia	556
1.5.2. Postępowanie odwoławcze przed organem pierwszej instancji ...	557
1.5.3. Postępowanie odwoławcze przed organem odwoławczym	558
1.5.4. Rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego	560
1.6. Tryby nadzwyczajne	561
1.6.1. Wznowienie postępowania	561
1.6.2. Stwierdzenie nieważności decyzji	563
1.6.3. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	564
1.6.4. Wygaśnięcie decyzji	565
Rozdział XVIII. Przymusowe wykonanie zobowiązań podatkowych	566
1. Zakres i podstawy egzekucji należności podatkowych	566
2. Zasady egzekucji należności podatkowych	567

3. Pojęcie i właściwość organu egzekucyjnego	572
4. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego	574
5. Przebieg postępowania egzekucyjnego	576
6. Środki ochrony prawnej w toku egzekucji administracyjnej	580
6.1. Charakterystyka środków ochrony prawnej w egzekucji administracyjnej	580
6.2. Zażalenie	581
6.3. Zarzuty	581
6.4. Wniosek o wyłączenie prawa do rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji	583
6.5. Skarga na czynności egzekucyjne	584
6.6. Skarga na przewlekłość postępowania	584
6.7. Skarga na bezczynność wierzyciela	585
6.8. Inne środki ochrony prawnej w postępowaniu egzekucyjnym	585
7. Zakończenie postępowania egzekucyjnego	586
8. Środki egzekucyjne należności pieniężnych	590
8.1. Czynności egzekucyjne a środki egzekucyjne	590
8.2. Egzekucja z pieniędzy	590
8.3. Egzekucja z wynagrodzenia za pracę	591
8.4. Egzekucja ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego i ubezpieczenia społecznego oraz renty socjalnej	592
8.5. Egzekucja z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych	592
8.6. Egzekucja z innych wierzytelności i innych praw majątkowych	593
8.7. Egzekucja z ruchomości	594
8.8. Egzekucja z nieruchomości	594
9. Postępowanie zabezpieczające	596
9.1. Istota i przesłanki zabezpieczenia	596
9.2. Wszczęcie i przebieg zabezpieczenia	596
9.3. Środki zabezpieczające	597
10. Międzynarodowa współpraca przy egzekucji należności podatkowych	598
10.1. Podstawy prawne i zasady współpracy przy egzekucji należności podatkowych	598
10.2. Występowanie o udzielenie pomocy do państwa członkowskiego UE	599
10.3. Udzielanie pomocy państwu członkowskiemu UE	601
10.4. Wzajemna pomoc na podstawie umów międzynarodowych	601
Rozdział XIX. Sądowa kontrola orzeczeń w sprawach podatkowych	602
1. Ewolucja sądownictwa administracyjnego w sprawach podatkowych w Polsce po 1945 r.	602
2. Współczesne uwarunkowania konstytucyjne sądownictwa administracyjnego	605
3. Organizacja sądów administracyjnych	609
4. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji	613

4.1. Wszczęcie postępowania	613
4.2. Strony postępowania	617
4.3. Badanie formalne skargi	618
4.4. Posiedzenia sądowe	619
4.5. Postępowanie mediacyjne i uproszczone	620
4.6. Zawieszenie postępowania	622
4.7. Orzeczenia sądowe	623
5. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym	627
5.1. Środki odwoławcze i ich rozpoznanie	627
5.2. Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego	633
Rozdział XX. Przepięstwa i wykroczenia podatkowe	635
1. Przesłanki zmian w prawie karnym skarbowym	635
2. Przepięstwa a wykroczenia skarbowe	637
2.1. Słownik i jego znaczenie	637
2.2. Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	637
2.3. Zasada terytorialności	640
2.4. Reguły intertemporalne	640
2.5. Zasady sądowego orzekania za przepięstwa i wykroczenia skarbowe	641
3. Przepięstwa skarbowe – zagadnienia ogólne	641
3.1. Kary	642
3.2. Środki karne	643
3.3. Środki zabezpieczające	643
3.4. Przedawnienie przepięstw	643
4. Wykroczenia skarbowe – zagadnienia ogólne	644
4.1. Kara	644
4.2. Środki karne	645
4.3. Ustanie karalności	645
5. Zaniechanie ukarania sprawcy	645
5.1. Czynny żal	646
5.2. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	647
5.3. Odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego	648
6. Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	649
7. Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego	650

Część trzecia

Część szczegółowa polskiego prawa podatkowego

Rozdział XXI. Podatki pośrednie	655
1. Podatek od towarów i usług	655
1.1. Wprowadzenie – aspekt ewolucyjny	655
1.2. Konstrukcja prawna podatku od towarów i usług – zasady ogólne	658

1.2.1.	Zakres przedmiotowy i miejsce świadczenia czynności	658
1.2.2.	Zakres podmiotowy	661
1.2.3.	Obowiązek podatkowy	662
1.2.4.	Podstawa opodatkowania	663
1.2.5.	Stawki podatku oraz odliczenia i zwroty podatku	665
1.2.6.	Zapłata podatku i terminy	666
1.3.	Wnioski	666
2.	Podatek akcyzowy	667
2.1.	Wprowadzenie – aspekt ewolucyjny	667
2.2.	Konstrukcja prawna podatku akcyzowego	671
2.2.1.	Zakres przedmiotowy i zwolnienia przedmiotowe	671
2.2.2.	Zakres podmiotowy i zwolnienia podmiotowe	672
2.2.3.	Podstawa opodatkowania i stawki	673
2.2.4.	Zasada samoobliczania podatku	673
3.	Podatek od gier	674
3.1.	Wprowadzenie	674
3.2.	Konstrukcja prawna podatku	675
3.2.1.	Zakres przedmiotowy	675
3.2.2.	Zakres podmiotowy	676
3.2.3.	Podstawa opodatkowania	676
3.2.4.	Stawki podatku	677
3.2.5.	Dopłaty	677
3.2.6.	Wnioski	677
Rozdział XXII. Państwowe podatki bezpośrednie		679
1.	Podatek dochodowy od osób fizycznych	679
1.1.	Geneza i zasady opodatkowania dochodu osób fizycznych	679
1.2.	Podstawa prawna podatku dochodowego od osób fizycznych	682
1.3.	Podmiot opodatkowania	684
1.4.	Przedmiot i podstawa opodatkowania	685
1.5.	Zwolnienia przedmiotowe	689
1.6.	Opodatkowanie dochodów nieujawnionych do opodatkowania	690
1.7.	Ulgi podatkowe	692
1.8.	Skala podatkowa i stawki podatkowe	694
1.9.	Technika podatkowa	697
2.	Uprozczone formy opodatkowania	699
2.1.	Istota ryczałtu podatkowego	699
2.2.	Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	700
2.3.	Karta podatkowa	704
2.4.	Opodatkowanie osób duchownych	705
3.	Podatek dochodowy od osób prawnych	706
3.1.	Podstawa prawna podatku dochodowego od osób prawnych	706
3.2.	Podmiot podatku	707

3.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	710
3.4. Ulgi podatkowe	713
3.5. Stawki podatkowe	714
3.6. Technika podatkowa	715
4. Podatek od wydobycia niektórych kopalin	715
4.1. Podstawa prawna podatku od wydobycia niektórych kopalin	715
4.2. Podmiot podatku	716
4.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	716
4.4. Stawki podatkowe	717
4.5. Technika podatkowa	717
5. Podatek węglowodorowy	718
5.1. Podstawa prawna podatku węglowodorowego	718
5.2. Podmiot podatku	718
5.3. Podstawa opodatkowania	718
5.4. Stawki podatkowe	719
5.5. Technika podatkowa	719
6. Podatek tonażowy	720
6.1. Podstawa prawna podatku tonażowego	720
6.2. Podmiot podatku	720
6.3. Przedmiot podatku, podstawa opodatkowania i stawka podatkowa	721
6.4. Technika podatkowa	722
7. Podatek od niektórych instytucji finansowych	723
7.1. Podstawa prawna podatku od niektórych instytucji finansowych	723
7.2. Podmiot podatku	723
7.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	723
7.4. Stawki podatkowe	724
7.5. Technika podatkowa	724
Rozdział XXIII. Podatki i opłaty stanowiące dochód gmin	725
1. Podatek od nieruchomości	726
1.1. Podstawa prawna podatku od nieruchomości	726
1.2. Podmiot podatku	726
1.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	727
1.4. Zwolnienia podatkowe	729
1.5. Stawki podatkowe	730
1.6. Technika podatkowa	731
2. Podatek od środków transportowych	732
2.1. Podstawa prawna podatku od środków transportowych	732
2.2. Podmiot podatku	732
2.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	733
2.4. Zwolnienia podatkowe	733
2.5. Stawki podatkowe	733
2.6. Technika podatkowa	734

3. Podatek od spadków i darowizn	734
3.1. Podstawa prawna podatku od spadków i darowizn	734
3.2. Podmiot podatku	735
3.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	735
3.4. Zwolnienia podatkowe	737
3.5. Ulgi podatkowe	739
3.6. Stawki podatkowe	741
3.7. Technika podatkowa	741
4. Podatek od czynności cywilnoprawnych	742
4.1. Podstawa prawna podatku od czynności cywilnoprawnych	742
4.2. Przedmiot podatku	742
4.3. Podmiot podatku	743
4.4. Podstawa opodatkowania	743
4.5. Zwolnienia podatkowe	744
4.6. Stawki podatkowe	745
4.7. Technika podatkowa	745
5. Podatek rolny	746
5.1. Podstawa prawna podatku rolnego	746
5.2. Podmiot podatku	746
5.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	747
5.4. Zwolnienia podatkowe	747
5.5. Ulgi podatkowe	748
5.6. Stawki podatkowe	749
5.7. Technika podatkowa	749
6. Podatek leśny	750
6.1. Podstawa prawna podatku leśnego	750
6.2. Podmiot podatku	750
6.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	751
6.4. Zwolnienia podatkowe	751
6.5. Stawki podatkowe	752
6.6. Technika podatkowa	752
7. Opłata skarbowa	752
8. Opłata targowa	754
9. Opłata miejscowa	755
10. Opłata uzdrowskowa	756
11. Opłata reklamowa	756
12. Opłata od posiadania psów	758

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- EKPC – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- Konstytucja – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- Konstytucja kwietniowa – ustawa konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935 r. (Dz. U. Nr 30, poz. 227)
- Konstytucja marcowa – ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 44, poz. 267 z późn. zm.)
- Konstytucja z 1952 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 z późn. zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.)
- k.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
- k.r.o. – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.)
- Mała Konstytucja – ustawa konstytucyjna z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 z późn. zm.)

- nowelizacja z 2015 r. – ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. poz. 658)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.)
- pr. bank. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 128 z późn. zm.)
- p.u.s.a. – ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1066)
- r.w.p.i. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz. U. poz. 2154)
- traktat akcesyjny – traktat podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. 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 (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm., zał.)
- u.d.j.s.t. – ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 198)
- u.d.p.p. – ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 239 z późn. zm.)
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)

u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm.)
u.p.l.	– ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 374)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.)
u.p.r.	– ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 617)
u.p.s.d.	– ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
ustawa o TK	– ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 293)
u.w.p.	– ustawa z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. poz. 1289 z późn. zm.)
u.z.p.d.	– ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

Czasopisma i publikatory

Biul. Skarb.	– „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów”
CBOSA	– „Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych”
EPS	– „Europejski Przegląd Sądowy”
Fin. Kom.	– „Finanse Komunalne”
KPP	– „Kwartalnik Prawa Prywatnego”
KPPubl.	– „Kwartalnik Prawa Publicznego”
KPPod.	– „Kwartalnik Prawa Podatkowego”
M. Pod.	– „Monitor Podatkowy”
M. Praw.	– „Monitor Prawniczy”
ONSA	– „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego”
ONSA WSA	– „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych”
OSNP	– „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych”
OSP	– „Orzecznictwo Sądów Polskich”
OTK	– „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego”
OTK-A	– „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego”; Zbiór Urzędowy, Seria A

PiP	– „Państwo i Prawo”
POP	– „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”
Pr. i Pod.	– „Prawo i Podatki”
Prz. Leg.	– „Przegląd Legislacyjny”
Prz. Pod.	– „Przegląd Podatkowy”
Prz. Sejm.	– „Przegląd Sejmowy”
PS	– „Przegląd Sądowy”
RPEiS	– „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”
SE	– „Studia Europejskie”
SPE	– „Studia Prawno-Ekonomiczne”
St. Praw.	– „Studia Prawnicze”
ZNSA	– „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”
ZNUŁ	– „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”

Inne

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej: ETS)
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

PRZEDMOWA

Jan Zdzitowiecki wskazywał, że przy ustanawianiu podatków trzeba mieć na uwadze przede wszystkim to, by „tak je ustanowić i tak ułożyć ich wzajemny stosunek, aby lepiej spełniały swoją rolę, to jest nie tylko nie obniżały stopy życiowej podatnika, lecz przeciwnie, w miarę możliwości przyczyniały się do jej stałego podnoszenia. Jednym słowem, chodzi o dobry system podatkowy”¹.

Podatki powstawały i rozwijały się na skutek potrzeb budżetu państwa. Początkowo nie tworzyły one systemu podatkowego, a jedynie był to zespół podatków istniejących obok siebie w danym kraju. Dopiero z czasem państwo zaczęło próbować zestrajać podatki tak, by tworzyły całość organizacyjną zarówno pod względem prawnym, jak i ekonomicznym. I to są początki kształtowania się systemu podatkowego.

Zarówno formy opodatkowania, jak i rodzaje podatków należy odczytywać jako wyraz dokonujących się przemian w życiu gospodarczym, społecznym i politycznym poszczególnych państw. Systemy podatkowe są doskonałe wraz z rozwojem cywilizacji.

Budowa systemu podatkowego jest zagadnieniem prawnym, ustalają ją bowiem przepisy prawne. Natomiast przedmiotem regulowanym przez te przepisy jest materia gospodarcza, a to oznacza, że w sile gospodarczej opodatkowanego tkwi źródło podatku.

Każda władza państwowa troszczy się o określenie źródeł i form realizacji podatkowych dochodów budżetowych. Jest to zadanie trudne z uwagi na wyraźną sprzeczność i kolizję dwóch interesów – publicznego i prywatnego. L. Biliński, zwracając uwagę na to zagadnienie, stwierdzał, że „z wiekuiestej tradycji, a w części i z natury

¹ J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, RPEiS 1961, z. 1, s. 33.

egoizmu ludzkiego, każdy podatnik uważa skarb publiczny za wroga, przed którym należy się bronić wszelkimi siłami”².

Podatek jest instytucją prawną, a przy tym związany jest z ekonomicznym procesem powstawania i użytkowania dochodu. Dlatego system podatkowy powinien być dostosowany do stadiów tego procesu, a w procesie gospodarowania dochód najpierw się kształtuje, następnie – już osiągnięty – da się ostatecznie ustalić i wreszcie zostaje użyty. Do tych stadiów powstawania i użytkowania dochodu musi nawiązywać system podatkowy.

Cel, jakim dla władzy publicznej jest sprawna realizacja dochodów podatkowych, nie uświęca każdego rozwiązania prawnego, które do tego zmierza. Zapotrzebowanie państwa na dochody publiczne nie może usprawiedliwiać opodatkowania sprzecznego z wartościami i dobrami konstytucyjnie chronionymi³.

Prawodawstwo podatkowe stanowi ten rodzaj działalności władzy ustawodawczej, który wkracza głęboko w sferę wolności i praw podatnika⁴. Taka ingerencja wymaga zawsze legitymacji prawodawczej rangi konstytucyjnej, a także aksjologicznego uzasadnienia. Z uwagi na to przyznaniu organom władzy publicznej kompetencji do stanowienia prawa musi towarzyszyć równocześnie określony system kontroli, przede wszystkim co do legalności działań prawodawczych⁵.

Konstytucyjne unormowania wynikające z art. 217 i 84 Konstytucji RP, a także regulacje dotyczące wolności i praw ekonomicznych (art. 20, 21, 22 i 64 Konstytucji RP), prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji RP), zasady równości (art. 32 Konstytucji RP), zasady demokratycznego państwa (art. 2 Konstytucji RP), zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP) powinny stanowić standard, wedle którego kształtuje się obowiązki podatkowe.

Pierwsze cztery wydania podręcznika autorstwa profesorów Andrzeja Gomułowicza i Jerzego Małeckiego ukazały się w poznańskim wydawnictwie Ars Boni et aequi, natomiast siedem kolejnych w wydawnictwie LexisNexis.

W przedmowie do wydania podręcznika profesor Jerzy Małecki napisał, że należy „uczyć przede wszystkim teorii podatków, ilustrując jednocześnie jej problemy przy-

² L. Biliński, *System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach*, Lwów 1876, s. 110; zob. także J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936, s. 3–35.

³ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

⁴ C. Kosikowski, *Granice opodatkowania jako zasada konstytucyjna* (w:) *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 445–474.

⁵ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie*, Warszawa 2016.

kładami z obowiązującego prawa podatkowego. Student powinien rozumieć istotę rozwiązań podatkowych, wielowariantowość koncepcji, na której się opierają, przesłanki i skutki oraz znaczenie technik legislacyjnych w ich wyrażaniu. Nie zaskoczą go wówczas żadne, tak częste, zmiany w przepisach prawa podatkowego. Nie będą mu również obce rozwiązania innych państw”.

Poznań, 10 sierpnia 2016 r.

Andrzej Gomulowicz

Dominik Mączyński

Część pierwsza

ZARYS TEORII PODATKU

Rozdział I

ZAGADNIENIA OGÓLNE – ASPEKT EWOLUCYJNY KONCEPCJI PODATKOWYCH

1. Od arki Noego do Neumarka

Podatki towarzyszą człowiekowi od początku jego istnienia¹. Udokumentowane zapisy dotyczące podatków pojawiają się już w związku z budową arki Noego. Przy jej budowie zapotrzebowanie na dochód pokrywano dzięki wprowadzonemu samoopodatkowaniu oraz podatkowi pogłównemu.

Podatek pogłówny został ustanowiony w wysokości pół szekla i obciążał wszystkich mężczyzn mających powyżej 20 lat². Ponieważ Bóg znał mentalność Izraelitów, określił, jaką wagę należy do szekli stosować, wskazał, że „dwadzieścia gera stanowi szekla”. Podatek ten miał być płacony zgodnie z ustanowioną regułą: „bogaty powinien dać nie mniej, biedny nie więcej niż pół szekla”. Jest charakterystyczne, że te

¹ K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 1, *Starożytność*, Warszawa 1961; E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. 1, Poznań 1957; T. Wałek-Czernecki, *Historia gospodarcza świata starożytnego*, t. 2, *Grecja-Rzym*, Warszawa 1948; Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski* (w:) *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998, s. B/1 i n.

² Szerzej na ten temat zob. ks. Z. Żywica, *Historia i wartość biblijnego podatku świątynnego*, „Elckie Studia Teologiczne. Instytut Teologiczny Diecezji Elckiej” 2001, t. 2, s. 343: „Podatek świątynny (dwudrachmy) sięga swymi korzeniami do ofiary pół szekla zarządzanej jeszcze przez Mojżesza. Podczas spisu Izraelitów na pustyni Mojżesz nakazał płacić pół szekla, jako okup za życie, każdemu mężczyźnie od 20 roku życia włącznie, aby w ten sposób powstrzymać gniew Boga”; a także tego autora *Wolność synów* (w:) *Mateuszowe logia Jezusa. Studia z biblistyki*, t. 7, red. ks. R. Bartnicki, Warszawa 1994, s. 47: „Podatek cesarski, tzw. *tributum capitis* (podatek pogłówny) nakładany był na każdego obywatela od 12 (wolni mężczyźni od 14), aż do 65 roku życia w zależności od wielkości posiadanego majątku i jego dochodu”; ks. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i Imperium Rzymskiego*, „Perspectiva, Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne” 2007, nr 2 (11), Legnica 2007, s. 57: „Rzymski system podatkowy można byłoby najogólniej podzielić na podatki bezpośrednie, podatki pośrednie i świadczenia rzeczowe. W ramach podatków bezpośrednich można wyróżnić dwa rodzaje zobowiązań *tributum soli* oraz *tributum capitis*, czyli właściwie podatek od gruntów i podatek od osób”; szerzej na ten temat zob. ks. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników...*, s. 57–61.

proste reguły opodatkowania noszą w sobie znamiona zarówno idei powszechności, jak i idei sprawiedliwości opodatkowania, a więc dwóch filarów, na których w przyszłości wspierać się będzie opodatkowanie.

Bardzo znamienne są też, gdy spogląda się na zagadnienie opodatkowania, wniośki wypływające z przypowieści o wdowim groszu³. W jerozolimskiej świątyni rzeźba ludzi wrzucała pieniądze do skarbony. Wielu bogaczy rzucało wiele. Jedna uboga wdowa włożyła dwa drobne pieniążki. Uważa się, że uboga wdowa poniosła większą ofiarę finansową aniżeli wszyscy pozostali. Bogacze składali bowiem ofiarę finansową z tego, co im zbywało. Natomiast uboga wdowa „z niedostatku swego wrzuciła wszystko, co miała, całe utrzymanie swoje”.

W *Ewangelii św. Mateusza* w ustępie zatytułowanym *Podatek na świątynię* znajduje się charakterystyczny opis dotyczący obowiązku podatkowego. Jest on następujący: „Gdy przyszedli do Kafarnaum, przystąpili do Piotra poborcy dwudrachmy z zapytaniem: «Wasz Nauczyciel nie płaci dwudrachmy?». Odpowiedział: «Owszem». Gdy wszedł do domu, Jezus uprzedził go, mówiąc: «Szymonie, jak ci się zdaje, od kogo królowie ziemscy pobierają daninę lub podatki? Od synów swoich czy od obcych?». Gdy powiedział: «Od obcych», Jezus mu rzekł: «A zatem synowie są wolni. Żebyśmy jednak nie dali im powodu do zgorzienia, idź nad jezioro i zarzuć wędkę! Weź pierwszą rybę, którą wyciągniesz, i otwórz jej pyszczek: znajdziesz statera. Weź go i daj im za Mnie i za siebie»⁴.

³ Zob. na ten temat J. Gać, *Jezus i pieniądze*, „W Drodze” 1997, nr 6 (286), s. 25: „Innym razem obserwował wchodzących do Świątyni i wrzucane przez nich do skarbony ofiary. Zobaczył też, jak uboga jakaś wdowa wrzuciła tam dwa pieniążki, i rzekł: «Prawdziwie powiadam wam: ta uboga wdowa wrzuciła więcej niż wszyscy inni»; usłyszeli zdumieni uczniowie pochwałę wewnętrznej szczodrobliwości – przyczynek do zrozumienia zasad rządzących Jezusową ekonomią”; zob. także ks. W. Rakocy CM, *Finanse i prace publiczne* (w:) *Życie społeczne w Biblii*, red. G. Witaszek, Lublin 1998, s. 125–131, a także A. Filipowicz SJ, *Chrześcijańskie wobec podatków*, „Przegląd Powszechny” 1997, nr 3 (907), s. 288–299.

⁴ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* (w:) *Prawość i Godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, s. 138: „Rzadko zdarza się wśród podatników taki stosunek do obowiązków podatkowych, jak opisany w Ewangelii według św. Mateusza w ustępie zatytułowanym *Podatek na świątynię* – Jezus mimo braku obowiązku podatkowego nakazuje Szymonowi zapłacenie poborcą podatku na świątynię w wysokości dwudrachmy, by nie dać powodu do zgorzienia”. Zob. także J. Gać, *Jezus...*, s. 28: „Oficjalnym pieniądzem były rzymskie monety cesarskie – brązowe, srebrne i złote. Krążyły także rzymskie pieniądze spoza Italii, np. bite w Egipcie i Syrii. Ciągłe w obiegu znajdowały się piękne monety greckie, zarówno nowsze, jak i starsze”. I dalej, s. 27–28: „Jednostką obrachunkową był talent. Jeden talent to wartość obrachunkowa równa w przybliżeniu 30 kg srebra, bez względu na rodzaj wchodzących na tę wagę srebrnych monet. Jeżeli były to czternastogramowe sykle tyryjskie, wchodziło ich na talent prawie 2200 sztuk. Dziesięć tysięcy talentów to dwadzieścia dwa miliony sztuk dużych srebrnych monet, jakich nie byłaby zdolna wybić żadna mennica na Wschodzie”. Zob. również ks. Z. Żywica, *Wolność synów...*, s. 29: „Podatek świątynny był roczną opłatą pół szekla, pobieraną od każdego dorosłego Żyda płci męskiej na kontynuację kultu ofiarniczego świątyni jerozolimskiej”; tamże, s. 43: „Podatek świątynny obowiązywał wszystkich Żydów bez żadnych odstępstw aż do czasu zburzenia świątyni jerozolimskiej w 80 roku po Chrystusie.”; oraz tego autora, *Historia i wartość...*, s. 343 i n.

Rozbudowane podatki pojawiają się w kulturze Egiptu, Grecji, Rzymu⁵; nieobce są epoce średniowiecza (św. Tomasz z Akwinu, Petrarca, Palmieri, a w Polsce – A.F. Modrzewski, J. Łaski)⁶. Na przełomie XVI i XVII w. myśl podatkową kształtowali J. Bodin, S. de Vauban, W. Petty, T. Hobbes. W teorii kameralistycznej odcisnął swoje piętno oprócz J.H.G. von Justięo także L. von Seckendorff⁷. Z kolei F. Quesnay, twórca koncepcji fizjokratów, znalazł w Polsce wielu swoich zwolenników, takich jak S. Staszic, H. Kołłątaj⁸.

Pierwsze znaczące koncepcje podatkowe wyrosły jednak **na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej** (A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say). Teza o **obiektywnych prawach natury**, które funkcjonują w obszarze gospodarki, stanowiła podstawę do sformułowania zasad podatkowych. Myśl przewodnia owych zasad, niezależnie od ich szczegółowych i wielorakich treści, da się ująć w jedną generalną maksymę – należy chronić podatników przed działaniem władzy naruszającej „naturalny porządek rzeczy w gospodarce”.

Koncepcję podatkową szkoły liberalnej należy odczytywać jako **zespół dyrektyw nakazujących w szczególny sposób chronić dobro prywatne (dobro podatnika) w kolizji z dobrem publicznym (państwo)**. W liberalnej myśli podatkowej wyraźnie zaznaczona jest nieufność wobec państwa, obawa przed zbyt szerokim i nieuzasadnionym wkraczaniem w sferę dóbr prywatnych⁹. Nieufność wobec państwa była uzasadniana nawarstwionymi w ciągu wieków przykładami ingerowania władzy w sferę prywatności w taki sposób, że dochodziło do naruszeń „obiektywnych praw natury”.

⁵ Ks. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników...*, s. 57 i n., a także ks. W. Rakocy CM, *Finanse i prace publiczne...*, s. 125 i n.; L. Piotrowicz, *Finanse Cesarstwa Rzymskiego w pierwszym jego okresie*, Lwów 1925; G. Seidler, *Studia z historii doktryn politycznych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 1955, t. II; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 11: „W starożytności szukać należy powstania wielu po dziś dzień stosowanych konstrukcji podatkowych”; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 21: „Dla stosunków w Imperium Rzymskim charakterystyczne było zróżnicowanie podatków w samym Rzymie i w prowincjach [...]. Podatkiem obywatelskim był przez długi czas podatek spadkowy [...]. Mieszkańcy prowincji płacili *tributum soli* – rodzaj podatku gruntowego [...]. W Rzymie zaczęto też stosować na szerszą skalę podatki obrotowe [...]. Rzymskim wynalazkiem jest także progresja podatkowa, kary za podawanie fałszywych informacji podatkowych”.

⁶ Szerzej na ten temat zob. N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 22–30.

⁷ Tamże, s. 37: „Do najbardziej oryginalnych jego poglądów należą te wywody, w których wskazywał, iż nie należy traktować regaliów i podatków z fiskalnego punktu widzenia. Biorąc pod uwagę skutki przeciążenia, uważał, iż powinno się brać raczej za mało niż za wiele”; por. E. Strasburger, *Nauka skarbowości. Część ogólna*, Warszawa 1924.

⁸ Chodzi tu przede wszystkim o pracę S. Staszica, *Uwagi nad życiem Jana Zamoyskiego*, 1787; N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 45, wskazuje, że S. Staszic „zwalcza antypodatkowe nastroje społeczeństwa, wskazując na konieczność zwiększenia opodatkowania na cele utrzymania wojska [...]. Staszic skłania się także na rzecz uchwalania podatków konsumpcyjnych [...]. Opowiada się za jedynym podatkiem od rolnictwa jako najbardziej sprawiedliwym ze względów narodowych i sytuacji politycznej kraju”; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/1 i n.

⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001; tenże, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

Andrzej Gomułowicz – profesor zwyczajny doktor habilitowany nauk prawnych; kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu; prowadzi wykłady dla studentów Uniwersytetu Europejskiego Viadrina we Frankfurcie nad Odrą; jest zastępcą redaktora naczelnego czasopisma „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, członkiem rady programowej czasopisma „Prawo i Podatki”; był członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego drugiej kadencji; obecnie jest członkiem Biura Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Centralnej Komisji ds. Stopni i Tytułów; autor wielu prac naukowych z zakresu teorii podatków i prawa podatkowego, praktyki tworzenia i stosowania prawa podatkowego, polityki podatkowej.

Dominik Mączyński – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu; w latach 2010–2014 członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego przy Ministrze Finansów; autor wielu publikacji z zakresu polskiego, europejskiego i międzynarodowego prawa podatkowego.

Książka zawiera kompleksowe omówienie najważniejszych zagadnień odnoszących się do problematyki prawa podatkowego. W opracowaniu przedstawiono zarówno teorię podatku, jak i obowiązujące w Polsce rozwiązania prawnopodatkowe. Szczególną uwagę zwrócono na najnowsze zmiany w przepisach prawa podatkowego, w tym dotyczące m.in. zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, wyłączenia konkurencyjności ogólnych i indywidualnych interpretacji podatkowych, doprecyzowania zasad udzielania pełnomocnictw w postępowaniu podatkowym.

W pracy uwzględniono bogate orzecznictwo sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, a także dorobek europejskiej nauki o podatkach.

Publikacja przeznaczona jest dla studentów prawa, administracji, ekonomii i zarządzania. Będzie stanowić dużą pomoc w specjalistycznych studiach podyplomowych, kursach dla doradców podatkowych i audytorów oraz aplikacjach prawniczych. Zainteresuje prawników praktyków oraz pracowników administracji finansowej.



9788326489570 W08P01

ISBN 978-83-264-8957-0



9 788326 489570



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

LEX Student
Prawa