

PRAWO PODATKOWE

z kazusami i pytaniami

redakcja naukowa Paweł Borszowski

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

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE **3**

PRAWO PODATKOWE

z kazusami i pytaniami

redakcja naukowa Paweł Borszowski

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

SERIA AKADEMICKA

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

WYDANIE

3

Stan prawny na 1 września 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek 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, kazusy XV, XVI

Paweł Borszowski – rozdz. 1, 3; rozdz. 4 pkt 4.1; rozdz. 13 pkt 13.5;
rozdz. 13 pytania 25–27

Cyprian Gołda, Michał Stawiński – rozdz. 11

Artur Halasz – rozdz. 4 pkt 4.9; rozdz. 10; rozdz. 12 pkt 12.1;
rozdz. 12 pytania 1–4, kazus 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 XV–XVII

Marek Kopyściański, Paweł Lenio – rozdz. 8

Rafał Kowalczyk – rozdz. 7 pkt 7.1–7.4; rozdz. 7 kazusy I–V; 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 kazus VIII

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

Witold Srokosz – rozdz. 4 pkt 4.4; rozdz. 4 kazus VII

Patrycja Zawadzka – rozdz. 7 pkt 7.8; rozdz. 7 pytania 1–5; kazusy VI–VII;
rozdz. 12 pkt 12.3; rozdz. 12 pytania 7–9, kazus VI; rozdz. 13 pkt 13.2;
rozdz. 13 pytania 7–12, kazusy IV–V

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-895-6

3. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33

tel. +48 728 313 462; e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

| | |
|---------------------|----|
| Wykaz skrótów | 13 |
|---------------------|----|

| | |
|-------------|----|
| Wstęp | 17 |
|-------------|----|

Część I Zagadnienia wprowadzające

Rozdział 1

| | |
|--|----|
| Definicja podatku i prawa podatkowego | 21 |
| 1.1. Określenie podatku w formie definicji | 21 |
| Istota podatku | 21 |
| Definicja legalna podatku | 22 |
| Definicja z art. 6 o.p. | 22 |
| 1.2. Określenie konstrukcji prawnej podatku | 25 |
| 1.3. Określenie prawa podatkowego | 28 |
| Pytania kontrolne | 29 |

Rozdział 2

| | |
|---|----|
| Źródła, wykładnia i stosowanie prawa podatkowego | 30 |
| 2.1. Pojęcie i zakres źródeł prawa podatkowego | 30 |
| 2.2. Konstytucja | 31 |
| 2.3. Ustawy | 34 |
| 2.4. Międzynarodowe prawo podatkowe | 36 |
| 2.5. Unijne prawo podatkowe | 38 |
| 2.6. Rozporządzenia | 41 |
| 2.7. Akty prawa miejscowego | 42 |
| 2.8. Istota wykładni prawa podatkowego | 44 |
| 2.9. Rodzaje wykładni prawa podatkowego | 46 |
| 2.10. Stosowanie prawa podatkowego | 53 |
| Pytania kontrolne | 56 |
| Kazusy | 56 |

| | |
|-----------------------------|----|
| Odpowiedzi na pytania | 57 |
| Rozwiązania kasusów | 60 |

Część II

Ogólne prawo podatkowe

Rozdział 3

| | |
|--|----|
| Ogólne prawo podatkowe w systemie prawa podatkowego | 65 |
| 3.1. Ogólne a szczegółowe prawo podatkowe | 65 |
| 3.2. Elastyczność przepisów prawa podatkowego | 67 |
| 3.3. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – pomiędzy elastycznością a definiowaniem | 71 |
| 3.4. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego | 76 |
| Pytania kontrolne | 78 |
| Odpowiedzi na pytania | 78 |

Rozdział 4

| | |
|---|-----|
| Zobowiązanie podatkowe | 79 |
| 4.1. Powstanie zobowiązań podatkowych | 79 |
| 4.2. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta | 80 |
| 4.2.1. Zagadnienia wstępne | 80 |
| 4.2.2. Odpowiedzialność podatnika | 82 |
| 4.2.3. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta | 84 |
| 4.3. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych | 85 |
| 4.3.1. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33–33c o.p. | 86 |
| 4.3.2. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33d o.p. | 89 |
| 4.3.3. Hipoteka przymusowa | 91 |
| 4.3.4. Zastaw skarbowy | 94 |
| 4.4. Terminy płatności podatku i zaległość podatkowa | 97 |
| 4.5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe | 102 |
| 4.5.1. Wstęp | 102 |
| 4.5.2. Przesłanki ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego ... | 102 |
| 4.5.3. Ustalenie wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego ... | 104 |
| 4.5.4. Wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego | 106 |
| 4.5.5. Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej | 106 |
| 4.6. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych | 107 |
| 4.7. Nadpłata | 118 |
| 4.7.1. Pojęcie nadpłaty podatku | 118 |
| 4.7.2. Moment powstania nadpłaty | 120 |
| 4.7.3. Stwierdzenie nadpłaty podatku | 122 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 4.7.4. | Zaliczenie i zwrot nadpłaty | 124 |
| 4.7.5. | Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty podatku | 126 |
| 4.8. | Odpowiedzialność osób trzecich | 127 |
| 4.8.1. | Zasady odpowiedzialności | 127 |
| 4.8.2. | Zakres przedmiotowy odpowiedzialności | 128 |
| 4.8.3. | Kategorie podmiotów odpowiedzialnych jako osoby trzecie | 129 |
| 4.9. | Deklaracje, informacje podatkowe, informacje o schematach podatkowych i rachunki | 139 |
| | Orzecznictwo i interpretacje | 146 |
| | Pytania kontrolne | 150 |
| | Kazusy | 151 |
| | Odpowiedzi na pytania | 155 |
| | Rozwiązania kasusów | 156 |

Rozdział 5

| | |
|--|-----|
| Postępowanie podatkowe | 160 |
| 5.1. Specyfika postępowania podatkowego | 160 |
| 5.2. Przebieg postępowania podatkowego | 163 |
| 5.2.1. Strona w postępowaniu podatkowym | 163 |
| 5.2.2. Wszczęcie postępowania | 166 |
| 5.2.3. Czynności podejmowane w toku postępowania | 167 |
| 5.2.4. Dowody w postępowaniu podatkowym | 169 |
| 5.2.5. Oszacowanie podstawy opodatkowania | 174 |
| 5.2.6. Decyzja | 175 |
| 5.2.7. Odwołanie i postępowanie odwoławcze | 177 |
| 5.2.8. Tryby wzruszania decyzji ostatecznych | 178 |
| 5.2.9. Postępowania szczególne, do których stosuje się przepisy działu IV Ordynacji podatkowej | 179 |
| 5.3. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania | 188 |
| 5.4. Postępowanie podatkowe a czynności sprawdzające | 191 |
| Orzecznictwo | 194 |
| Pytania kontrolne | 197 |
| Kazusy | 198 |
| Odpowiedzi na pytania | 199 |
| Rozwiązania kasusów | 202 |

Rozdział 6

| | |
|--|-----|
| Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa | 203 |
| 6.1. Istota i zakres kontroli podatkowej | 203 |
| 6.2. Przebieg kontroli podatkowej | 205 |
| 6.3. Organy i jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej | 211 |
| 6.4. Kontrola celno-skarbowa | 216 |

| | |
|---|-----|
| 6.5. Pozostałe procedury realizowane przez Krajową Administrację Skarbową | 228 |
| Pytania kontrolne | 234 |
| Kazus | 235 |
| Odpowiedzi na pytania | 235 |
| Rozwiązanie kazusu | 240 |

Część III Szczegółowe prawo podatkowe

Rozdział 7

| | |
|---|-----|
| Podatek dochodowy od osób fizycznych | 245 |
| 7.1. Charakter prawny | 245 |
| 7.2. Podmiot podatku | 247 |
| 7.3. Podatek dochodowy od osób fizycznych jako podatek osobisty | 248 |
| 7.4. Przedmiot podatku | 249 |
| 7.4.1. Źródła przychodów | 251 |
| 7.4.2. Przychód | 253 |
| 7.4.3. Koszty uzyskania przychodów | 255 |
| 7.5. Podstawa obliczenia podatku | 259 |
| 7.6. Obliczanie podatku | 264 |
| 7.7. Pobór podatku | 265 |
| 7.8. Uproszczone formy opodatkowania | 267 |
| 7.8.1. Istota i zakres uproszczonych form opodatkowania | 267 |
| 7.8.2. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych | 269 |
| 7.8.3. Karta podatkowa | 277 |
| 7.8.4. Ryczałt od przychodów osób duchownych | 281 |
| Orzecznictwo | 282 |
| Pytania kontrolne | 283 |
| Kazusy | 283 |
| Odpowiedzi na pytania | 285 |
| Rozwiązania kazusów | 286 |

Rozdział 8

| | |
|---|-----|
| Podatek dochodowy od osób prawnych | 288 |
| 8.1. Charakter prawny | 288 |
| 8.2. Podmiot podatku | 289 |
| 8.3. Zwolnienia podmiotowe | 292 |
| 8.4. Przedmiot opodatkowania | 293 |
| 8.5. Podstawa opodatkowania | 298 |
| 8.6. Stawki podatkowe | 299 |
| 8.7. Pobór podatku | 300 |
| 8.8. Ryczałt od dochodów spółek | 302 |

| | |
|-----------------------------|-----|
| Pytania kontrolne | 305 |
| Kazusy | 305 |
| Odpowiedzi na pytania | 306 |
| Rozwiązania kazusów | 306 |

Rozdział 9

| | |
|---|------------|
| Podatek od towarów i usług | 308 |
| 9.1. Charakter prawny | 308 |
| 9.2. Podmiot | 312 |
| 9.3. Przedmiot | 315 |
| 9.3.1. Wyłączenia ustawowe | 317 |
| 9.3.2. Dostawa towarów | 318 |
| 9.3.3. Świadczenie usług | 319 |
| 9.3.4. Eksport towarów | 320 |
| 9.3.5. Import towarów | 321 |
| 9.3.6. Wewnętrzzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) | 321 |
| 9.3.7. Wewnętrzzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) | 322 |
| 9.3.8. Zwolnienia przedmiotowe | 322 |
| 9.4. Podstawa opodatkowania | 323 |
| 9.5. Powstanie obowiązku podatkowego | 326 |
| 9.6. Obowiązki podatnika | 328 |
| 9.6.1. Obowiązek rejestracji | 328 |
| 9.6.2. Termin składania deklaracji | 328 |
| Orzecznictwo | 336 |
| Kazusy | 337 |
| Rozwiązania kazusów | 337 |

Rozdział 10

| | |
|--|------------|
| Podatek akcyzowy | 339 |
| 10.1. Charakter prawny | 339 |
| 10.2. Regulacja krajowa i unijna | 340 |
| 10.3. Konstrukcja normatywna | 342 |
| 10.3.1. Podmiot podatku | 342 |
| 10.3.2. Przedmiot opodatkowania | 343 |
| 10.3.3. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe | 349 |
| 10.3.4. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe | 350 |
| 10.3.5. Ulgi i zwolnienia podatkowe | 359 |
| 10.3.6. Technika poboru | 360 |
| Orzecznictwo i interpretacje | 361 |
| Pytania kontrolne | 365 |
| Kazusy | 365 |
| Odpowiedzi na pytania | 366 |
| Rozwiązania kazusów | 368 |

Rozdział 11

| | |
|---|-----|
| Podatek od gier | 369 |
| 11.1. Charakter prawny | 369 |
| 11.2. Konstrukcja normatywna | 370 |
| 11.2.1. Podmiot podatku | 370 |
| 11.2.2. Przedmiot opodatkowania | 373 |
| 11.2.3. Podstawa opodatkowania i stawki podatku | 374 |
| 11.2.4. Obowiązki podatników | 375 |
| 11.2.5. Dopłaty | 377 |
| Orzecznictwo i interpretacje | 378 |
| Pytania kontrolne | 378 |
| Kazusy | 378 |
| Odpowiedzi na pytania | 379 |
| Rozwiązania kasusów | 380 |

Rozdział 12

| | |
|---|-----|
| Pozostałe podatki państwowe | 382 |
| 12.1. Podatek tonażowy | 382 |
| 12.1.1. Charakter normatywny | 382 |
| 12.1.2. Konstrukcja normatywna | 382 |
| 12.1.2.1. Podmiot podatku | 382 |
| 12.1.2.2. Przedmiot opodatkowania | 384 |
| 12.1.3. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe | 384 |
| 12.1.4. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe oraz ustalanie i pobór należności podatkowych | 385 |
| 12.2. Podatek od wydobycia niektórych kopalin | 387 |
| 12.3. Podatek od niektórych instytucji finansowych | 390 |
| Interpretacje | 395 |
| Pytania kontrolne | 395 |
| Kazusy | 396 |
| Odpowiedzi na pytania | 397 |
| Rozwiązania kasusów | 400 |

Rozdział 13

| | |
|--|-----|
| Podatki i opłaty samorządowe | 401 |
| 13.1. Podatek od nieruchomości | 401 |
| 13.1.1. Podmiot | 402 |
| 13.1.2. Przedmiot | 404 |
| 13.1.3. Podstawa opodatkowania | 405 |
| 13.1.4. Stawki podatku | 407 |
| 13.1.5. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego | 409 |
| 13.1.6. Czynności i dokumenty związane z podatkiem od nieruchomości | 409 |

| | |
|--|-----|
| 13.1.7. Terminy i sposoby płatności podatku od nieruchomości | 410 |
| 13.1.8. Zwolnienia od podatku od nieruchomości | 411 |
| 13.2. Podatek rolny i leśny | 411 |
| 13.2.1. Podatek rolny | 411 |
| 13.2.2. Podatek leśny | 421 |
| 13.3. Podatek od środków transportowych | 426 |
| 13.3.1. Konstrukcja normatywna | 426 |
| 13.3.1.1. Zakres podmiotowy | 426 |
| 13.3.1.2. Przedmiot opodatkowania | 427 |
| 13.3.2. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe | 428 |
| 13.3.3. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe | 429 |
| 13.3.4. Ulgi i zwolnienia podatkowe | 432 |
| 13.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych | 433 |
| 13.4.1. Przedmiot opodatkowania | 433 |
| 13.4.2. Podstawa opodatkowania | 436 |
| 13.4.3. Stawka podatku | 437 |
| 13.4.4. Obowiązek podatkowy | 439 |
| 13.4.5. Zwolnienia | 440 |
| 13.4.6. Zapłata, pobór i zwrot podatku | 442 |
| 13.5. Podatek od spadków i darowizn | 443 |
| 13.5.1. Uwagi ogólne | 443 |
| 13.5.2. Konstrukcja podatku od spadków i darowizn | 443 |
| 13.6. Opłaty samorządowe | 453 |
| 13.6.1. Cechy opłat samorządowych | 453 |
| 13.6.2. Opłata skarbową | 453 |
| 13.6.3. Opłata targowa | 457 |
| 13.6.4. Opłata miejscowa i uzdrowska | 459 |
| 13.6.5. Opłata reklamowa | 460 |
| 13.6.6. Opłata od posiadania psów | 461 |
| 13.6.7. Opłata planistyczna | 462 |
| 13.6.8. Opłata adiacencka | 463 |
| 13.6.9. Opłaty związane z korzystaniem z dróg publicznych | 464 |
| 13.6.10. Opłaty związane z normalnym korzystaniem z dróg | 465 |
| 13.6.11. Opłaty za zajęcie pasa drogowego | 465 |
| 13.6.12. Opłaty związane z korzystaniem ze środowiska naturalnego | 466 |
| 13.6.13. Opłaty za gospodarcze wykorzystywanie środowiska naturalnego | 466 |
| 13.6.14. Opłata za wycięcie drzew i krzewów | 467 |
| Orzecznictwo i interpretacje | 468 |
| Pytania kontrolne | 471 |
| Kazusy | 472 |

| | |
|-----------------------------|-----|
| Odpowiedzi na pytania | 475 |
| Rozwiązania kazusów | 484 |
| Autorzy | 489 |

WSTĘP

Oddajemy do rąk Czytelników trzecie wydanie podręcznika opracowanego przez pracowników i doktorantów Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego. Podobnie jak w pierwszym i drugim 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 za ich pomocą można z łatwością opanować skomplikowane zagadnienia umieszczone zarówno w ogólnym, jak i szczegółowym prawie podatkowym.

Również w tym wydaniu umieściliśmy odpowiedzi na pytania i kazusy, co ułatwia opanowanie prezentowanych zagadnień w odpowiedni sposób. Nie mają one co prawda jednolitej szczegółowości, gdyż w niektórych przypadkach wskazują jedynie 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 i drugiej 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 i 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 1 września 2023 r.

Część I

ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE

Rozdział 1

DEFINICJA PODATKU I PRAWA PODATKOWEGO

1.1. Określenie podatku w formie definicji

Istota podatku

Podatek należy rozpatrywać zarówno jako kategorię ekonomiczną, jak i pojęcie prawne, którego normatywną treść nadał mu ustawodawca podatkowy w przepisach Ordynacji podatkowej. Podatek jako kategoria ekonomiczna jest pewnym narzędziem oddziaływania na gospodarkę zarówno w ujęciu makro- jak i mikroekonomicznym. Z punktu widzenia prawa podatkowego istotne jest jego ujęcie w formie normatywnej, poprzez nadanie mu odpowiedniej treści.

Ustawodawca określił pojęcie podatku poprzez zawarcie jego definicji legalnej w przepisach Ordynacji podatkowej. Taki zabieg legislacyjny jest słuszny, podkreśla bowiem także znaczenie Ordynacji podatkowej jako ustawy ogólnego prawa podatkowego, która w samym tytule ustawy odnosi się do tej kategorii pojęciowej.

Podatek jest niejako centralnym pojęciem całego prawa podatkowego, a zatem zarówno ogólnego prawa podatkowego, jak i ustaw tworzących szczegółowe prawo podatkowe.

Wprowadzenie definicji legalnej podatku w przepisach Ordynacji podatkowej nadaje jej charakter uniwersalny i umożliwia zastosowanie tego pojęcia w całym obszarze normatywnym prawa podatkowego, gdyż ustawodawca zasadnie nie zdecydował się na definiowanie poszczególnych rodzajów podatku.

**podatek jako
kategoria
ekonomiczna
i pojęcie prawne**

**podatek jako
centralne
pojęcie prawa
podatkowego**

**wprowadzenie
definicji legalnej
podatku**

Definicja legalna podatku

W przepisach Ordynacji podatkowej normodawca wybrał taki sposób definiowania tego pojęcia, że w pierwszej kolejności umieścił definicję legalną podatków w art. 3 pkt 3, a zatem regulacji mającej charakter pewnego słowniczka zawierającego te typowe środki techniki prawodawczej. W dalszej kolejności definicję podatku umieścił w art. 6 tej ustawy poprzez odniesienie się do świadczenia i wskazanie jego normatywnych cech.

definicja o charakterze porządkującym

Definicja z art. 3 pkt 3 o.p. ma *de facto* charakter porządkujący. Ustawodawca bowiem w rezultacie rozszerza zakres pojęcia podatku na zaliczki na podatki, raty podatków, w sytuacji gdy przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, jak również opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. W pierwszych dwóch przypadkach przejawia się wskazany charakter porządkujący, gdyż normodawca obejmuje pojęciem podatku także zaliczki na podatki czy też raty podatków, a zatem pewne świadczenia, które poprzez zastosowanie konstrukcji stosunku prawnego zobowiązania podatkowego można określić mianem świadczeń częściowych. Z kolei włączenie w zakresie pojęcia podatku opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych nie tylko ma charakter porządkujący, gdyż pozwala na zastosowanie regulacji Ordynacji podatkowej dotyczącej podatków także do wskazanych dwóch kategorii pojęciowych, lecz także rozszerza to pojęcie. Sformułowanie tak szerokiej definicji legalnej, obejmującej swym zakresem te dwie inne kategorie pojęciowe, jest dobrym rozwiązaniem zarówno z punktu widzenia systemowego, jak i szerszego pojęcia odnoszącego się do prawa daninowego.

Definicja z art. 6 o.p.

Definicję legalną podatku ustawodawca umieszcza w art. 6 o.p., a zatem w przepisach definiujących obowiązek i zobowiązanie podatkowe. Takie rozwiązanie legislacyjne jest uzasadnione z uwagi na przyjęty sposób regulacji tej definicji, a zatem oparty na świadczeniu, które charakteryzuje się określonymi cechami, tj. świadczeniu wynikającym ze zobowiązania podatkowego, które z kolei wynika z obowiązku podatkowego.

normatywny kształt definicji z art. 6 o.p.

Normatywny kształt definicji podatku z art. 6 o.p. opiera się zatem na określonych cechach, które poprzez ich ustawowe wskazanie stają się konstytutywnymi cechami świadczenia podatkowego. Ponadto w przywołanym przepisie wskazano, że jest to świadczenie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, które wynika z ustawy podatkowej. Poza ustawowymi cechami świadczenia podatkowego normodawca określa zatem, na rzecz ja-

kich podmiotów jest ono realizowane, a także wymóg wynikania z ustawy podatkowej.

Normatywne cechy świadczenia podatkowego¹ zostały wymienione przez ustawodawcę podatkowego bez określania hierarchii. Nie można zatem uznać, że stwierdzenie, iż podatek jest świadczeniem publicznoprawnym, stanowi o nadaniu tej cesze waloru pierwszeństwa. Dla kwalifikacji danego świadczenia jako podatku istotne jest bowiem spełnienie wszystkich cech wskazanych w definicji.

normatywne cechy świadczenia podatkowego

W pierwszej kolejności normodawca określa, że podatek jest **świadczeniem publicznoprawnym**. Takie rozwiązanie legislacyjne jest uzasadnione publicznoprawnym charakterem prawa podatkowego i jednocześnie podkreśleniem administracyjnoprawnej metody regulacji. Należy jednocześnie zauważyć, że ustawodawca wyraźnie podkreśla sposób regulacji oparty na tej metodzie wraz z publicznoprawnym charakterem prawa podatkowego, wskazując w art. 2 § 4 o.p., że przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych, a zatem takich stosunków prawnych, które oparte są na cywilnoprawnej metodzie regulacji z wykorzystaniem zasady swobody umów. Nie stanowi wyjątku od tak publicznoprawnego charakteru świadczenia podatkowego określenie w art. 91 o.p., że do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych. Należy bowiem zauważyć, że chodzi w tym przypadku o instytucję odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe, podczas gdy publicznoprawny charakter świadczenia podatkowego dotyczy świadczenia wynikającego ze zobowiązania podatkowego, a ponadto ustawodawca jedynie w tym przypadku nakazuje stosować regulacje Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych, a zatem opartych na cywilnoprawnej metodzie regulacji.

świadczenie publicznoprawne

W dalszej kolejności ustawodawca wskazuje, że podatek jest **świadczeniem nieodpłatnym**. Cecha ta pozwala odróżnić podatek od opłat publicznoprawnych, które charakteryzują się odpłatnością. Nieodpłatność polega na tym, że podmiot, uiszczając dane świadczenie, nie otrzymuje świadczenia od drugiej strony danego stosunku prawnego. Inaczej mówiąc, podmiot, uiszczając podatek, nie otrzyma świadczenia ze strony państwa czy też jednostki samorządu terytorialnego.

świadczenie nieodpłatne

¹ Cechy te są także analizowane w doktrynie prawa podatkowego – zob. w tym zakresie W. Miemiec, P. Borszowski [w:] *Prawo podatkowe z kasami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, s. 22 i n.

Cecha ta jest czasem wyrażana poprzez brak ekwiwalentności świadczenia drugiej strony stosunku prawnego, przy czym należy zauważyć, że ekwiwalentność ta jest charakterystyczna dla stosunków cywilnoprawnych opartych na zasadzie swobody umów. Cecha nieodpłatności jest wyrażona w konstrukcji danego podatku. Tu również trzeba zauważyć, że w polskim systemie prawa podatkowego, a może szerzej – prawa daninowego, wprowadzono takie regulacje, w ramach których określone świadczenie jest nazwane opłatą, lecz brak w jego konstrukcji cechy odpłatności, co prowadzi do wniosku, że konstrukcyjnie mamy w danym przypadku do czynienia z podatkiem². Takie sytuacje są często konsekwencją zamieszczania regulacji danin nazwanych opłatami w różnych unormowaniach ustawowych znajdujących się poza systemem prawa podatkowego. Jest to zatem kolejny przyczynek do dyskusji nad ujednoczeniem konstrukcji normatywnej opłaty i jej wykorzystania przy tworzeniu regulacji danej opłaty.

cecha przymusowości

Cecha przymusowości świadczenia podatkowego pozwala je w pewnym sensie odróżnić od świadczeń objętych regulacją cywilnoprawną. Cecha ta oznacza, że zarówno podmiot zobowiązany z tytułu świadczenia podatkowego, jak i organ podatkowy nie mają możliwości kształtowania tego stosunku prawnego poprzez wykorzystanie charakterystycznej dla zobowiązań cywilnoprawnych zasady swobody umów. Podmioty te wchodzą niejako w ukształtowane relacje poprzez zastosowanie metody administracyjno-prawnej. Podkreśleniem cechy przymusowości jest „wynikanie” podatku z ustawy podatkowej, która zgodnie z art. 3 pkt 1 o.p. ma określony kształt normatywny. Cecha ta jest zatem charakterystyczna dla konstrukcji świadczenia podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że w doktrynie wskazuje się na potrzebę rozważań nad pewnym stopniem wykorzystania konsensualności dla kształtowania relacji dotyczących powinności podatkowej³. Z uwagi na dynamikę rozwoju stosunków społeczno-gospodarczych, a wraz z tym potrzebę dopasowania do tego rozwiązań funkcjonujących w prawie podatkowym debata w przedmiocie stopnia wykorzystania metody konsensualnej w prawie podatkowym jest ciągle aktualna⁴.

² R. Mastalski wskazuje w tym przypadku na opłatę targową – R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 610. W doktrynie taki charakter można przypisać również opłacie eksploatacyjnej – P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna [w:] Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015.

³ Zob. w tym względzie A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.

⁴ Zob. w tym względzie regulacje działu IIB Ordynacji podatkowej, a także P. Borszowski, A. Halasz, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, *Umowa o współdziałanie i porozumienie podatkowe*, Warszawa 2021.

Cecha bezzwrotności świadczenia podatkowego oznacza, że pobranie podatkowe ma charakter definitywny. A zatem spełnienie świadczenia podatkowego wiąże się z definitywnym przesunięciem środków majątkowych.

cecha bezzwrotności

Podatek jest **świadczeniem pieniężnym**. Cecha ta została wymieniona w ustawowej definicji podatku na jego końcu. Należy jednakże zauważyć, że z punktu widzenia istoty i konstrukcji normatywnej wygaśnięcia zobowiązań podatkowych cecha ta ma priorytetowe znaczenie, czego podkreśleniem jest choćby wskazanie zapłaty podatku jako pierwszego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w art. 59 § 1 pkt 1 o.p., jak również uregulowanie przepisów dotyczących zapłaty podatku w art. 60 i n. o.p. Wyjątkiem w tym zakresie jest dopuszczenie wygaśnięcia zobowiązań podatkowych poprzez zastosowanie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w art. 66 o.p. Wydaje się słuszne postulowanie szerszego niż obecnie wykorzystania innych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, a przynajmniej zmiany konstrukcji art. 66 o.p. poprzez usunięcie wyrażenia wskazującego na szczególny przypadek wygaśnięcia tego stosunku prawnego.

świadczenie pieniężne

1.2. Określenie konstrukcji prawnej podatku

W przepisach ustaw szczegółowego prawa podatkowego normodawca posługuje się innym rozwiązaniem legislacyjnym niż przyjęto w ramach ogólnego prawa podatkowego, gdzie wykorzystano konstrukcję stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Chodzi bowiem o określenie podatku poprzez zastosowanie pewnych elementów jego konstrukcji. W doktrynie posługuje się w związku z tym pojęciem konstrukcji prawnej podatku⁵ bądź też pojęciem elementów techniki podatkowej⁶. Zastosowanie elementów konstrukcji prawnej podatku czy też elementów techniki podatkowej pozwala ukazać normatywny kształt danego świadczenia podatkowego.

Można zatem wyróżnić w ślad za poglądami formułowanymi w doktrynie prawa podatkowego, ale przede wszystkim treścią art. 217 Konstytucji RP, następujące elementy konstrukcji prawnej podatku: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, stawkę podatkową oraz ulgi i zwolnienia podatkowe. Warto także zauważyć, że brak wskazania podstawy opodatkowania w art. 217 Konstytucji RP nie powinien stanowić przeszkody

wyróżnienie elementów konstrukcji prawnej podatku

⁵ Przykładowo 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 przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 42 i i n., jak również W. Miemiec, P. Borszowski [w:] *Prawo podatkowe...*, red. P. Borszowski, s. 25 i n.

⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019, s. 49 i n.

W podręczniku w sposób przejrzysty przedstawiono złożone zagadnienia odnoszące się do prawa podatkowego – od podstawowych pojęć, takich jak: podatek, źródła zobowiązań podatkowych, wykładnia i stosowanie prawa podatkowego do bardziej szczegółowych: zobowiązania podatkowe, kontrola podatkowa, poszczególne rodzaje podatków i opłaty samorządowe.

W trzecim wydaniu uwzględniono zmiany zarówno w ogólnym, jak i szczegółowym prawie podatkowym. Dotyczą one m.in.:

- odliczeń od dochodu,
- stawek podatkowych w podatku dochodowym,
- wysokości ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- warunków niezbędnych do wspólnego opodatkowania małżonków,
- ryczałtu od dochodów spółek,
- obowiązku podatkowego w przypadku importu wyrobów akcyzowych,
- składu podatkowego,
- stawek i kwot wolnych w podatku dochodowym od spadków i darowizn.

W podręczniku znajdują się materiały pomocnicze niezbędne do nauki przed kolokwium lub egzaminem.

Przy każdym kazusie i pytaniu kontrolnym zamieszczono szkic odpowiedzi bądź wskazówki, w którym miejscu książki znajduje się materiał ułatwiający sformułowanie poprawnej odpowiedzi.

Podręcznik jest pracą zbiorową pracowników i doktorantów Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

LEXOTEKA
więcej niż podręcznik

Poszukaj pozostałych podręczników
dostępnych online

www.lexoteka.pl



Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 69 ZŁ (W TYM 5% VAT)