

ANNA KRAWCZYK-SAWICKA

***ZASADA WYŁĄCZNOŚCI USTAWY
WYRAŻONA W ART. 217 KONSTYTUCJI
RZECZPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Z 1997 R.***



Poznań 2017

Recenzja

dr Małgorzata Kuć, prof. nzw. WSB

Skład komputerowy

Marta Walachowska

Korekta językowa

Irena Kucharczyk

Projekt okładki

Joanna Popiołek

Copyright©2017by



Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bezpieczeństwa
All rights reserved

ISBN: 978-83-65096-35-7



Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bezpieczeństwa
ul. Orzeszkowej 1, 60-778 Poznań
tel. 61 851 05 18
e-mail: kierownik.wydawnictwa@wsb.net.pl
www.wsb.net.pl

Druk i oprawa
„ESUS” Agencja Reklamowo-Wydawnicza
ul. Wierzbicice 35, 61-855 Poznań
tel./fax. 61 835 35 36
www.esus.pl

Wydanie pierwsze
Druk ukończono w styczniu 2017 r.

Spis treści

Wstęp	5
Rozdział I. Wybrane zagadnienia z teorii podatków i prawa podatkowego	9
1. Wybrane elementy teorii podatków.....	9
1.1. Pojęcie podatku.....	9
1.2. Cechy podatku.....	12
1.3. Funkcje i klasyfikacja podatków.....	14
2. Ekonomiczne i prawne aspekty podatku.....	21
2.1. Ekonomiczne granice i skutki opodatkowania.....	21
2.2. Zasada władztwa podatkowego państwa.....	23
3. Prawo podatkowe a inne wybrane gałęzie prawa.....	25
3.1. Prawo podatkowe a prawo finansów publicznych.....	27
3.2. Prawo podatkowe a prawo administracyjne.....	29
3.3. Prawo podatkowe a prawo cywilne.....	31
Rozdział II. Charakterystyka podatków i innych danin publicznych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej	39
1. Podstawowe pojęcia dotyczące podatku i innych danin publicznych.....	39
1.1. Analiza i znaczenie pojęć użytych w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.....	39
1.2. Podatki i inne daniny publiczne w świetle art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.....	47
2. Konstytucyjne elementy prawnej konstrukcji podatku zawarte w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r.....	63
3. Wybrane zasady konstytucyjne w zakresie podatków i innych danin publicznych.....	69
3.1. Zasada powszechności opodatkowania.....	69
3.2. Zasada równości opodatkowania.....	71
3.3. Zasada sprawiedliwości społecznej i podatkowej.....	74
Rozdział III. Wyłączność ustawy w świetle art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej	77
1. Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego w ujęciu historycznym.....	77
2. Reguła wyłączności ustawowej wyrażona w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. w zakresie prawa daninowego.....	81
3. Wymogi dotyczące prawidłowej legislacji daninowej.....	86
3.1. Szczegółowe zasady tworzenia prawa podatkowego.....	92
3.1.1. Zasada niedziałania prawa wstecz (lex retro non agit).....	92

3.1.2. Zasada odpowiedniego okresu dostosowawczego (vacatio legis) oraz zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w ciągu roku podatkowego	97
3.1.3. Zasada ochrony praw słuszenie nabytych	103
3.1.4. Zasada określoności przepisów prawa podatkowego	108

Rozdział IV. Ustawa podatkowa oraz inne źródła prawa podatkowego w świetle art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej	115
1. Ustawa daninowa jako forma stanowienia prawa podatkowego zastrzeżona w ustawie zasadniczej	118
2. Rozporządzenia w sprawach podatkowych a art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej	132
3. Akty miejscowego prawa podatkowego na gruncie art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej	137
4. Akty międzynarodowego prawa podatkowego i ich rola w świetle art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej	140

Zakończenie	145
--------------------------	------------

Bibliografia	149
---------------------------	------------

Orzecznictwo
Akty normatywne
Literatura
Artykuły i glosy
Inne

WSTĘP

Konstytucja jako ustawa zasadnicza ogranicza samowolę twórców aktów wykonawczych w kształtowaniu prawa podatkowego. W procesie wykładni tego prawa na szczególne uwzględnienie zasługują art. 84 i art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”. Powyższy przepis wprowadza zasadę równości i powszechności opodatkowania, co oznacza prawo państwa do nakładania na określone podmioty świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia z jego strony. Prawo to wynika z władztwa państwowego i władczej decyzji właściwego organu państwa.

Z kolei art. 217 Konstytucji RP stanowi, iż „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”. Jak wynika z cytowanego artykułu, cały proces kształtowania prawa podatkowego i nakładania obciążeń na obywateli należy do państwa, które realizuje swoje władztwo w drodze stanowienia ustaw wyłącznie przez parlament.

Zasada wyłączności ustawowej wyrażona w omawianym art. 217 Konstytucji RP, a zasygnalizowana w art. 84 Konstytucji RP z 1997 r., wyraża wprost zasadę władztwa daninowego państwa, która określa sposób nałożenia przez ustawodawcę daniny publicznej, uwzględniając treść i tryb jej nakładania.

Zatem jakakolwiek ingerencja ustawodawcy w sferę majątkową obywateli może się odbyć jedynie w formie ustawy, spełniającej określone w Konstytucji wymogi co do treści. Z tego też względu w niniejszej pracy skoncentrowano się na zagadnieniach podatków i zasadzie wyłączności ustawowej w obrębie Konstytucji RP, w szczególności w świetle art. 217.

Celem badań, których efektem jest niniejsza praca, była analiza przeprowadzona z punktu widzenia podatków i innych danin publicznych w obrębie ustawy zasadniczej oraz przebiegu procesu realizacji zasady wyłączności ustawowej, z zachowaniem zasad prawidłowej legislacji daninowej.

Badania oparto na studiach literaturowych, analizie aktów prawnych oraz orzeczeń, głównie Trybunału Konstytucyjnego. Wykorzystane zostały publikacje zarówno krajowe, jak i zagraniczne, różnych autorów z obszaru prawa podatkowego, prawa finansowego, prawa konstytucyjnego oraz władztwa daninowego.

Jednym z zasadniczych problemów poruszanych w książce jest kwestia oceny koncepcji i realizacji zasad prawidłowej legislacji, w odniesieniu do uregulowań zawartych w art. 217 Konstytucji RP. W tym kontekście podjęto próbę oceny prawidłowości w konstruowaniu podatkowych aktów prawnych oraz ich skuteczności w ochronie obywateli przed nadmiernym opodatkowaniem. To zagadnienie uznano

za szczególnie istotne ze względu na fakt, iż podatki poprzez swój wieloaspektowy charakter odgrywają bardzo ważną rolę w gospodarce, tak więc nie można doprowadzić do nieograniczonego nakładania przez państwo obciążeń podatkowych w celach głównie fiskalnych. Uznano to zagadnienie za istotne ze względu na to, że podejmowanie działań władczych w zakresie stanowienia i stosowania podatków może w konsekwencji doprowadzić do ich zmniejszania, poprzez ich unikanie przez obywateli.

Analiza literatury fachowej i dostępnych aktów prawnych prowadzi do wielu wniosków. Przede wszystkim podkreślić należy, iż najważniejsze regulacje odnoszące się do podatków zapisane zostały w ustawie zasadniczej, która stanowi chociażby o obligatoryjnym obowiązku ich ponoszenia, czy też wprowadza zasadę wyłączności ustawowej w stanowieniu bądź też nakładaniu danin publicznych. Przywołana zasada wyłączności ustawy należy do konstytucyjnego katalogu zasad podatkowych. Stąd też w procesie wykładni tego prawa, na szczególne uwzględnienie zasługują przede wszystkim art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji RP z 1997 r. Jak wynika ze wspomnianego artykułu 217, cały proces kształtowania prawa podatkowego i nakładania obciążeń na obywateli należy do państwa, które realizuje swoje władztwo w drodze stanowienia ustaw wyłącznie przez parlament. Zatem analizowana zasada wyłączności ustawowej wyrażona w art. 217, a zasygnalizowana w art. 84 Konstytucji RP z 1997 r., wyraża wprost zasadę władztwa daninowego państwa, która określa sposób nałożenia przez ustawodawcę daniny publicznej, uwzględniając treść i tryb jej nakładania.

Zauważyć należy, iż w ostatnich latach podatki stały się przedmiotem zainteresowania nie tylko doktryny, ale i orzecznictwa. Państwo za pomocą podatków realizuje wypracowane przez siebie cele fiskalne. W związku z tym ważnym problemem, jaki jawi się w obecnej sytuacji, jest fakt, że daniny wprowadzane są zbyt często, bez odpowiedniego przygotowania, bez gruntownej podstawy prawnej, bez formalnego uzasadnienia i założeń teoretycznych korzyści, jakie ma za sobą nieść nałożenie nowej daniny publicznej.

Konkludując, obecnie obowiązujący polski system podatkowy posiada skomplikowaną, rozbudowaną i niestabilną konstrukcję, co wpływa bardzo negatywnie na poziom życia i warunki pracy podatników. Przyczyną tego jest m.in. zbyt wysoki poziom obciążeń podatkowych nakładanych na jednostkę, czy też fakt, iż niejednokrotnie są one wykorzystywane dla osiągnięcia celów fiskalnych, a ustawy podatkowe czy też ich nowelizacje są uchwalane w pośpiechu, bez uwzględnienia ewentualnych skutków ubocznych. Zdarza się również, że ustawy podatkowe powstają „przy okazji” prac nad innymi ustawami, a o ich wprowadzeniu trudno jest się dowiedzieć. Występują także przypadki, że ustawodawca upoważnia Ministra Finansów do regulowania wielu istotnych kwestii w drodze rozporządzeń wykonawczych, co nie jest działaniem właściwym z racji tego, iż istotne elementy podatku powinny być zastrzeżone do wyłącznej regulacji ustawowej.

Powyższe rozważania znajdują swój wyraz w strukturze pracy.

W rozdziale pierwszym przedstawiono zarys teoretycznych podstaw podatków. Z uwagi na fakt, iż tematyka ta jest ogólnie znana i napisano na ten temat wiele prac, ograniczono się tutaj jedynie do ogólnych zagadnień stanowiących podstawę do dalszych rozważań w kolejnych częściach książki.

W rozdziale drugim dokonano charakterystyki podatków, ich elementów konstrukcyjnych oraz innych danin publicznych z punktu widzenia najważniejszego aktu prawnego w państwie: Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku, ze szczególnym uwzględnieniem ich analizy na płaszczyźnie artykułu 217.

W rozdziale trzecim zaprezentowano ocenę założeń i funkcjonowania artykułu 217 konstytucji RP w perspektywie przestrzegania zasad prawidłowej legislacji przy stanowieniu aktów podatkowych. Na tej podstawie sformułowano wnioski odnoszące się do prawidłowości konstruowania i wprowadzania ustaw podatkowych, jak również odniesiono się do realizacji przez państwo celów fiskalnych, niosących ze sobą negatywne skutki w sferze gospodarki prywatnej.

Rozdział czwarty dotyczy ustawy podatkowej jako formy stanowienia prawa podatkowego, zastrzeżonej w ustawie zasadniczej oraz innych źródeł prawa podatkowego w świetle art. 217 Konstytucji RP. W rozdziale tym podkreślono znaczenie ustawy podatkowej oraz konieczność jej prawidłowego konstruowania, w celu należytego nakładania przez państwo podatków na obywateli, uwzględniając treść i tryb ich nakładania. Istnieje możliwość regulacji pewnych elementów nieuwjętych w ustawie w drodze rozporządzenia. Ważne jest jednak, że nie może pojawiać się obecnie żadna regulacja podustawowa, która nie znajduje oparcia w ustawie lub nie służy jej wykonaniu. Zatem jakakolwiek ingerencja ustawodawcy w sferę majątkową obywateli może się odbyć jedynie w formie ustawy spełniającej określone w Konstytucji wymogi odnośnie do treści.

W niniejszej pracy wykorzystano przede wszystkim literaturę polską oraz w mniejszym zakresie literaturę zagraniczną. Lista książek i artykułów, których przedmiotem tematycznym są sprawy podatkowe, jak również konstytucyjne, jest bardzo długa. Niewiele jest natomiast publikacji łączących zagadnienia podatkowe ujęte w konstytucji. Do takich niewątpliwie należą m.in. prace pod redakcją: C. Kosikowskiego, T. Dębowskiej-Romanowskiej, E. Ruśkowskiego oraz prace takich autorów, jak: B. Brzeziński, A. Bień-Kacała, A. Drwiłło, K. Działocha, L. Etel, N. Gajl, L. Garlicki, J. Gliniecka, J. Głuchowski, A. Gomułowicz, A. Krzywoń, H. Litwińczuk, R. Mastalski, W. Modzelewski, Z. Ofiarski, J. Oniszczyk, K. Sawicka, W. Wójtowicz.

W niniejszej pracy wykorzystano także dostępne akty normatywne odnoszące się do zagadnień podatkowych, finansowych i konstytucyjnych, oraz wyroki i orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Regionalnej Izby Obrachunkowej, Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego, których liczba w ostatnich latach znacząco wzrosła.

Prezentowana książka powstała w wyniku badań prowadzonych w pierwszych latach działalności naukowej.

Dla poparcia tez pracy i ich aktualności warto przeanalizować również najnowsze pozycje literaturowe tj. min.: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*,¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*,² H. Dzwonkowski, J. Kulicki, *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*,³ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*.⁴

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016. Stanowi ono nowe ujęcie prawa podatkowego, w kontekście zmian jakie zaszły w ostatnich latach z uwzględnieniem dorobku doktryny i orzecznictwa.

² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016. W książce ujęto zarówno definicję podatku jak również obowiązujące w Polsce rozwiązania prawnopodatkowe, zwracając uwagę na najnowsze zmiany w przepisach prawa podatkowego.

³ H. Dzwonkowski, J. Kulicki, *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016. W książce wskazano min. na konieczność wprowadzenia zmian w modelu stanowienia i poboru podatków w Polsce jak i ochrony praw podatników czy interesu fiskalnego państwa.

⁴ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Lex Wolter Kluwer, Warszawa 2013, s. 52 i n. (Rozdział I, 1.3.2. Artykuły 84 i 217 Konstytucji RP – zasady władztwa podatkowego i ustawowej regulacji opodatkowania.).

Rozdział I

WYBRANE ZAGADNIENIA Z TEORII PODATKÓW I PRAWA PODATKOWEGO

1. Wybrane elementy teorii podatków

1.1. Pojęcie podatku

Historia pojawienia się podatków sięga początków kształtowania się życia społecznego na ziemi, w tym powstania pierwszych form organizacyjnych państwa, co wiązało się z koniecznością finansowania osób zaangażowanych w sprawowanie władzy. Wprowadzone daniny publiczne były początkowo ponoszone tylko przez wybrane grupy społeczne, a dopiero w miarę upływu czasu stały się świadczeniem powszechnym. Historycznie wykształciły się ich trzy podstawowe formy: daniny osobiste, rzeczowe oraz pieniężne, które są współcześnie najbardziej rozpowszechnione. Od momentu pojawienia się wymienionych wyżej danin można mówić o początkach kształtowania się obecnych podatków.⁵ Ich charakter i forma zmieniały się na przestrzeni czasu, a także w wyniku zmian zachodzących w Polsce. Jakkolwiek można zauważyć, że źródła prawa podatkowego są podobne we wszystkich krajach, to jednak różnią się ze względu na panujący w danym państwie ustrój polityczny i obowiązującą kulturę.⁶

Podatek jest obecnie najbardziej rozpowszechnioną daniną publiczną. W ujęciu doktrynalnym definicja stanowi, iż podatek to świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego, którym jest państwo lub jednostki samorządu terytorialnego, jednostronnie przez ten podmiot ustalonego, o charakterze ogólnym, zasadniczym, nieodpłatnym, przymusowym i bezzwrotnym.

Podatek jako świadczenie pieniężne nie może być realizowany w innej formie, np. usługi. Zawsze musi być wyrażony w pieniądzu. Obowiązek jego uiszczenia spoczywa na określonych ustawowo kategoriach podmiotów. Co więcej, państwo nie ma obowiązku wykonania świadczenia ekwiwalentnego na rzecz podatnika, a jakiegokolwiek uchylanie się od zapłaty podatku zagrożone jest licznymi sankcjami administracyjnymi i karnymi.

Powyższa definicja, pomimo upływu lat, nadal zachowuje swoją aktualność, a zawarte w niej stałe atrybuty podatku powodują, że jakiegokolwiek świadczenie publicznoprawne, posiadające wymienione cechy, zawsze będzie podatkiem, bez względu na nazwę i miejsce w systemie prawa podatkowego, wraz ze wszystkimi wynikającymi stąd konsekwencjami.⁷

⁵ Por.: R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Kraków 2008, s. 15.

⁶ Zob.: V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Netherlands 2003, s. 62; zob. szerz. Ved. P. Gandhi, *Fundamental Fiscal Reform in Poland. Issues of Design and Implementation*, [in:] *Transition to Market. Studies in Fiscal Reform*, ed. V. Tanzi, International Monetary Fund, Washington 1993, s. 91-108.

⁷ Por.: L. Etel, *Prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 21 i nast.

W myśl powyższego rozumienia, pojęcie podatku pośrednio dotyczy także należności publicznoprawnych i tzw. opłat publicznych świadczonych na rzecz budżetu państwa oraz innych instytucji publicznych uprawnionych do ich poboru.⁸ Jako przykład podać tu można takie świadczenia, jak m.in.: odsetki, wpłata z zysku, cło, opłata skarbową, opłata targowa, opłaty lokalne, które nie są objęte bezpośrednio definicją podatku, jednakże posiadają wszystkie jego cechy.⁹ Do tej grupy zaliczyć również można składki przekazywane do ZUS z tytułu ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego.¹⁰

Świadczenia natomiast, które nie posiadają przynależnych podatkowi atrybutów, nie mogą być do tej kategorii zaliczane. Jako przykład może tu posłużyć dość specyficzne, fakultatywne źródło dochodów natury fiskalnej, jakim jest instytucja samoopodatkowania mieszkańców gminy. Ta szczególna instytucja systemu dochodów gminnych może być związana tylko z celami publicznymi i wprowadzona wyłącznie w drodze referendum.¹¹ Ma ona przede wszystkim charakter czasowy, w związku z czym prawo do korzystania z tego źródła finansowania wygasa po jego realizacji. Nie może ono na stałe zasilać w żaden sposób wykonywanych przez gminę zadań bieżących. Wyklucza to tym samym możliwości finansowania wykraczające poza sferę użyteczności publicznej.¹² Temat samoopodatkowania niejednokrotnie był poddawany pod szereg dyskusji, jednakże wciąż pozostają pewne problemy z określeniem jego charakteru. Istotą samoopodatkowania zajmował się już wielokrotnie Naczelny Sąd Administracyjny, zaznaczając w jednej z uchwał z 22 stycznia 1996 r.,¹³ iż analizując charakter samoopodatkowania należy zauważyć, że nie posiada on wszystkich atrybutów podatku, co oznacza, że w tej kwestii trudno byłoby mówić chociażby o przymusie, czy też jednostronnym ustalaniu obciążenia.¹⁴

⁸ Por.: E. Kosakowski, *Prawo podatkowe i karne skarbowe – wybrane zagadnienia*, Warszawa 2008, s. 8.

⁹ Por.: L. Etel, *Prawo...*, op. cit., s. 21; E. Kosakowski, *Prawo...*, op. cit., s. 8.; zob. szerz.: W. Grześkiewicz, *Egzekucja administracyjna – teoria i praktyka z orzecznictwem sądowo administracyjnym*, Warszawa 2006, s. 24 i nast.

¹⁰ Zob. szerz.: J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenia społeczne i ich charakter prawny*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, nr 16, Gdańsk 2007, s. 349-358.

¹¹ Zob.: art. 54 ust 2 *Ustawy o samorządzie gminnym* z 8 marca 1990 r., (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.); art. 7 *Ustawy o referendum lokalnym* z 15 września 2000 r., (Dz.U. z 2000 r. Nr 88, poz. 985 z późn. zm.); R. Horbaczewski, *Dodatkowe podatki tylko w drodze referendum*, <http://prawo.rp.pl/artukul/583226.html>, dostęp z 28.01.2013 r.

¹² Por.: P. Smoleń, *Podstawy gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2008, s. 99-100.

¹³ Zob.: Uchwała z 22 stycznia 1996 r., VI SA 25/95 ONSA 1996, nr 2, poz. 57.

¹⁴ Por.: S. Presnarowicz, *Pozostałe dochody własne JST*, [w:] *Finanse samorządowe 2008. 400 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2008, s. 174-176. Więcej na temat problematyki samoopodatkowania się mieszkańców gmin zob.: M. Hyski, *Problemy samoopodatkowania się mieszkańców gminy*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich”, nr 4, Kraków 2009, s. 135-147.

Stąd też zasadne jest stwierdzenie, że samoopodatkowanie mieszkańców gminy w kategorii podatków znaleźć się nie może.

W polskim systemie prawa podatkowego, sformułowana została legalna definicja podatku, zawarta w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa,¹⁵ zwana dalej Ordynacją. Jest to podstawowy akt prawny, będący fundamentem prawa podatkowego, normujący nie tylko definicję podatku, ale także wszelkie zagadnienia z nim związane, w tym m.in.: kwestię ustalania i poboru podatku, zobowiązania podatkowego, informacje podatkowe, czy też procedury dotyczące postępowania i kontroli podatkowej.¹⁶

Podatkiem – zgodnie z art. 6 Ordynacji – jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Zauważyć można, że wyżej wymieniona legalna definicja, zawiera wszystkie istotne elementy podatku w ujęciu doktrynalnym. Zapisanie tej definicji w Ordynacji podatkowej było słusznym krokiem, gdyż dzięki temu ustawodawca uniknął ewentualnych sporów interpretacyjnych odnośnie do zakresu tego pojęcia.¹⁷ W dalszym ciągu pozostają jednak świadczenia¹⁸ o charakterze danin publicznych, posiadające cechy podatku, jednakże w myśl art. 6 Ordynacji, podatkiem niepozostające.

W Polsce, zgodnie z art. 217 Konstytucji, wszelkie obowiązki podatkowe mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy, co jest jednoznaczne z tym, że jedynym organem uprawnionym do wprowadzania nowych podatków jest Sejm RP. Z kolei jednostki samorządu terytorialnego mają w myśl art. 168 Konstytucji RP wyłącznie prawo do ustalania podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym ustawowo. Natomiast do poboru podatków, jak i innych należności budżetowych, uprawnione są organy podatkowe podległe Ministrowi Finansów oraz jednostki samorządu terytorialnego.¹⁹ Ustawowy charakter podatków ogranicza bezpośrednio samowolę twórców aktów wykonawczych w kształtowaniu prawa podatkowego. Zatem jakakolwiek ingerencja ustawodawcy w sferę majątkową obywateli może się odbyć jedynie w formie ustawy spełniającej określone w Konstytucji wymogi odnośnie do treści.

¹⁵ Ustawa Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

¹⁶ Por.: E. Kosakowski, *Prawo...*, op. cit., s. 7.

¹⁷ Por.: L. Etel, *Prawo...*, op. cit., s. 22.

¹⁸ Zob.: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 maja 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3511/08, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/iii-sa-wa-3511-08,podatek_dochodowy_od_osob_prawnych,2a961fc.html, dostęp z 28.01.2013 r.

¹⁹ Por.: E. Kosakowski, *Prawo...*, op. cit., s. 8.

1.2. Cechy podatku

Wszystkie cechy podatku zawarte zostały zarówno w definicji doktrynalnej, jak i legalnej podatku. Zauważyć należy, że obie te definicje są do siebie bardzo podobne. Pomimo, że definicja zawarta w Ordynacji podatkowej nie uwzględnia cech teoretycznych ogólności, jednostronności i zasadniczości podatku wypracowanych przez doktrynę, to jednak cech tych podatku nie pozbawia. Dla odróżnienia tego świadczenia pieniężnego od innych dochodów publicznych, niezbędne jest zachowanie wszystkich wymienionych w definicjach elementów składowych. Zamiana jednego z elementów na inny, np.: cechy przymusowości na dobrowolność czy też usunięcie jednego z elementów powoduje, że tego rodzaju dochód nie jest już podatkiem, lecz innym dochodem publicznym.²⁰ Stąd też podatek musi zawierać wszystkie przypisane mu definicyjnie cechy.

Zgodnie z art. 6 Ordynacji podatkowej, podatek charakteryzują następujące cechy przypisane dla tego świadczenia:

- 1) Publicznoprawne – podatki zawsze są nakładane i pobierane przez podmioty publiczne, co oznacza, że wprowadzenie i przymusowe przewłaszczenie na rzecz związku publicznego podatków jest wyłącznym atrybutem władzy państwowej. Państwo ma dużą swobodę w stanowieniu omawianych danin, jednakże ta suwerenność nie pociąga za sobą dowolności w ich określaniu. Ograniczenia w tym zakresie wynikają m.in. z art. 217 Konstytucji RP, stanowiącym o tym, że podatki mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy, a nie np. na podstawie porozumienia czy umowy, co potwierdza, że wynikają one wprost z władztwa państwowego, a nie stosunków cywilnoprawnych.²¹ Do 1990 r. w Polsce podmiotem publicznym uprawnionym do poboru i nakładania podatków było państwo, natomiast od 1991 r. w Rzeczypospolitej Polskiej funkcjonuje system władzy i administracji zarówno rządowej, jak i samorządowej. Oba te pion dysponują własnymi kompetencjami władczymi oraz, co ważne w tym zakresie, własnymi dochodami, z których realizują wydatki. Mają także prawo uchwalania własnych, odrębnych budżetów, dla których najważniejszą pozycję stanowią omawiane daniny.²² Tak więc obecnie nie tylko państwo, ale i jednostki samorządu terytorialnego (dalej jako: JST) są podmiotami podatku.
- 2) Nieodpłatne – podatek nie stanowi ceny za świadczoną usługę. Stąd też podatnik nie może kierować jakichkolwiek żądań o świadczenie ekwiwalentne, czy to do państwa czy do samorządu. Nie ma również prawa wymagać, ażeby zapłacony przez niego podatek był wykorzystany na

²⁰ Por.: W. Wójtowicz, *Elementy teorii podatku*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Kraków 2005, s. 145.

²¹ Por.: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 35; E. Kosakowski, *Prawo podatkowe w zarysie*, Warszawa 2011, s. 14.

²² Por.: W. Wójtowicz, *Elementy teorii podatku...*, op. cit., Warszawa 2008, s. 132.

wskazany przez niego cel. Z tych samych względów nie może odmówić płacenia podatków. W omawianej kwestii można jedynie mówić o tzw. odpłatności ogólnej, która wiąże się z wykonywaniem przez państwo funkcji publicznych, np.: gospodarczych, kulturalnych czy społecznych na rzecz obywateli.²³ Oznacza to, że jednostka w ramach funkcji państwa otrzymuje określone świadczenia, tj.: edukacja, ochrona zdrowia, obrona narodowa, bezpieczeństwo zewnętrzne i wewnętrzne, itp. Związane z tym wydatki są m.in. pokrywane z wpłacanych do budżetu podatków, jednakże nie pozostają w bezpośrednim związku z wysokością indywidualnego świadczenia podatkowego.²⁴ Należy tutaj zaznaczyć, że prawo do korzystania ze świadczeń publicznych przez obywateli wynika przede wszystkim z obowiązków państwowych nałożonych przez przepisy prawa, uwzględniające prawo do korzystania z urządzeń państwowych dla każdego obywatela, bez względu na wysokość ponoszonego przez niego ciężaru podatkowego.

- 3) Przymusowe – świadczenie podatkowe ma charakter obowiązkowy, a uchylenie się od jego zapłaty pociąga za sobą możliwość zastosowania przymusu przez uprawniony podmiot publicznoprawny w drodze egzekucji administracyjnej, w celu wyegzekwowania świadczenia.

Przymusowość jest cechą immanentną podatku, stąd też jego pobór, jak i egzekucja muszą być zagwarantowane i zabezpieczone przez organy władzy publicznej. Pomiędzy podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku a podmiotem uprawnionym do jego poboru zachodzi stosunek podległości, w związku z czym wszystkie instrumenty przymusu państwowego, zgodnie z obowiązującymi w tym aspekcie zasadami konstytucyjnymi, muszą być określone w ustawie. Ważne jest, żeby środki te były efektywne. W przeciwnym razie nieskuteczne egzekwowanie obowiązków podatkowych może być postrzegane jako naruszenie wielu wartości konstytucyjnych, jak chociażby przymusowości czy powszechności podatku. Co więcej, przymusowość nie powinna mieć charakteru stricte jednostronnego. Z jednej strony powinna rodzić obowiązki nakładane na obywatela w postaci uiszczania podatków, z drugiej powinna zobowiązywać państwo do pobrania należności.²⁵ Dodatkowo przedstawiona cecha przymusowości pozwala na odróżnienie podatku od innych danin, które mają charakter dobrowolny, jak np. kredyt czy pożyczka.

- 4) Bezzwrotne – podatek należnie wpłacony na rzecz państwa lub samorządu nie podlega zwrotowi na rzecz podatnika. Przekazanie podatku ma charakter ostateczny i definitywny. Wyjątek stanowi tu sytuacja, gdy podatek został

²³ Por.: M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 25.

²⁴ Por.: R. Wolański, *System podatkowy w Polsce...*, op. cit., s. 17.

²⁵ Por.: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, op. cit., s. 37.

nienależnie pobrany, obliczony w zawyżonej wysokości lub gdy zwrot przysługuje z mocy prawa, jak to ma miejsce w przypadku, np. podatku pobieranego od towarów i usług (VAT).²⁶ W tym przypadku, jeżeli podatek zapłacony przez przedsiębiorcę będącego płatnikiem podatku VAT, zawarty w cenach towarów i usług nabytych w celu prowadzenia działalności gospodarczej będzie wyższy od podatku zawartego w fakturach sprzedażowych jego firmy, to wówczas powstaje należność od Urzędu Skarbowego na rzecz podatnika.

- 5) Pieniężne – podatek jest świadczeniem pieniężnym. Nie może być realizowany w naturze, jak również w postaci rzeczy czy usług. Charakter pieniężny podatku wynika z faktu, że jest on kategorią finansową, a także na etapie gospodarki towarowo-pieniężnej jest najdogodniejszą formą realizacji dochodów związków publicznoprawnych. Szczególny przypadek stanowi natomiast regulowanie zaległości podatkowych przez podatnika, które zgodnie z art. 66 Ordynacji może nastąpić w postaci przeniesienia własności majątku. Oznacza to, że podatnik reguluje zaległości na rzecz budżetu państwa lub gminy nie w postaci pieniężnej, lecz w formie umownego przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych.²⁷ Nie narusza to jednak zasady wymiaru podatku w formie pieniężnej.

W doktrynie, co nie zostało uwzględnione w definicji z art. 6 Ordynacji, podatek jest ponadto świadczeniem:

- 1) Ogólnym – skierowanym do określonych grup podatników. Jego konstrukcja powoduje, że zasady jego ustalania i poboru odnoszą się do wszystkich podmiotów, które spełniają określone w prawie podatkowym warunki.²⁸ Nie ustanawia się obowiązków podatkowych adresowanych imiennie.
- 2) Zasadniczym – podstawowym celem podatków jest cel fiskalny.
- 3) Jednostronnym – ustalany na podstawie władczej decyzji podmiotu pobierającego podatek. Podmiot ponoszący ciężar podatku nie ma możliwości negocjacji warunków ustanawiania czy wymiaru podatku.

1.3. Funkcje i klasyfikacja podatków

Podatki spełniają funkcje, które warunkowane są sytuacją prawno-polityczną w danym państwie. Z jednej strony mają one charakter obiektywny, z drugiej zaś zauważyć można, że zmieniają się wraz z przemianami ustrojowymi i społeczno-gospodarczymi. Wszystko to wynika z faktu, że prawo ustanawiane jest w obowiązujących realiach społecznych i ustrojowych, a co za tym idzie, przyjmowane rozwiązania legislacyjne nie są aksjologicznie neutralne. Tworzona norma prawna

²⁶ Por.: E. Kosakowski, *Prawo podatkowe w zarysie...*, op. cit., s. 14.

²⁷ Por.: L. Etel, *Prawo...*, op. cit., s. 23.

²⁸ Por.: W. Wójtowicz, *Elementy teorii podatku...*, op. cit., Warszawa 2005, s. 145-146.

obarczona jest szeregiem interesów, inspiracji i problemów społecznych występujących na danym terytorium. Jako egzemplifikacja może tu posłużyć Polska, na przykładzie której widać, jak znacząco przejście z modelu represyjnego prawa podatkowego do modelu autonomicznego zmieniło stawiane podatkowi cele.²⁹ Podatki będące do czasu transformacji ustrojowej w Polsce formą danin nakładanych na określone grupy społeczne, głównie gospodarstwa domowe, stały się głównym źródłem zasilania budżetu państwa, z którego realizowane są cele publiczne.

Początkowo reforma podatkowa w gospodarce socjalistycznej, w przeciwieństwie do innych reform prorynkowych, jak np. prywatyzacji, cen czy handlu zagranicznego, nie przyciągała szczególnej uwagi ekonomistów i prawników. Jednakże z upływem czasu stała się koniecznością, bez której niemożliwe byłoby zapewnienie finansowania deficytu budżetowego bez osłabienia ogólnej stabilności gospodarki. Reforma systemu podatkowego była potrzebna nie tylko dla potrzeb dochodów budżetu w okresie przejściowym, ale również zwiększenia dochodów w celu poprawy funkcjonowania budżetu w perspektywie długoterminowej.³⁰ Z opisanej sytuacji wywodzi się jedna z podstawowych, a jednocześnie najstarszych funkcji podatków, jaką jest funkcja fiskalna, której głównym celem jest zasilanie dochodów budżetowych państwa.

Funkcja fiskalna wynika z samej natury podatku, którego głównym celem jako świadczenia pieniężnego jest cel fiskalny. Podatki są zasadniczym źródłem dochodów budżetowych zarówno państwa, jak i samorządu terytorialnego. Przy wykładni przedstawionej funkcji uwzględniane są takie cechy podatków, jak: wydajność, koszty poboru, pewność i równomierność wpływów. Podatki są wymierzone jednostronnie, co z punktu widzenia fiskusa powinno być uzupełnione o ocenę ze strony podatnika z uwzględnieniem poziomu jego dochodu. Obowiązek uiszczania danin publicznych zabiera mu część majątku, który potencjalnie mógłby być przez niego przeznaczony na inwestycje związane z prowadzoną działalnością, oszczędności bądź zwiększenie konsumpcji.³¹ Zważając na fakt, że podatki są głównym źródłem zasilania budżetu, a wydatki publiczne ciągle rosną, należy się zastanowić nad formowaniem obciążeń podatkowych w obecnym modelu gospodarki rynkowej. Porównując polski system podatkowy z innymi krajami można zauważyć, że obciążenie dochodu obywateli podatkami jest jednym z najwyższych w naszym kraju.³²

²⁹ Zob.: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny...*, op. cit., s. 58; Ch. W. Gray, *Tax Systems in the Reforming Socialist Economies of Europe*, Washington 1990, s. 16-21.

³⁰ Ved. P. Gandhi, D. Mihaljek, *Scope for Reform of Socialist Tax System*, [in:] *Fiscal Policies in Economies in Transition*, ed. V. Tanzi, Washington 1992, s. 142-166.

³¹ Por.: H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, t. 1, Warszawa 2008, s. 20.

³² Zob. szerz.: <http://www.forbes.pl/polski-system-podatkowy-jest-dobry-ale-zbyt-skomplikowany,artykuly,171499,1,2.html>, dostęp z 02.03.2013 r. oraz http://wyborcza.biz/biznes/1,147768,17653380,Polskie_podatki_malo_atrakcyjne_w_UE_a_kwota_wolna.html?disableRedirects=true, dostęp z 02.03.2013 r.

Zdaniem J. Głuchowskiego ważne jest, aby uzmysłwić sobie, że rozmiary podatków przejmowanych na rzecz budżetu mają swoje granice. Oznacza to, że istnieje pewien poziom obciążenia podatkowego, po przekroczeniu którego wpływy budżetowe z tytułu podatków maleją. Obrazowane jest to tzw. prawem Laffera, w myśl którego, gdyby nie istniały podatki, to nie istniałoby państwo, ale z drugiej strony, gdyby podatki pochłaniały 100% dochodów, to wówczas nikt nie podejmowałby działalności. Zatem ustalając wysokość obciążeń fiskalnych ustawodawca powinien kierować się następującymi zasadami:

- 1) nie należy naruszać źródła podatku;
- 2) nie należy naruszać głównych zasad opodatkowania, a w szczególności zasady sprawiedliwości;
- 3) nie należy naruszać celów gospodarczych podatku, tj.: stabilizacji poziomu cen, zniżenia poziomu zatrudnienia, zachowania równowagi handlu zagranicznego.³³

Naruszenie chociażby jednej z powyższych zasad może doprowadzić w konsekwencji do zagrożenia stabilności systemu finansowego i gospodarczego.

Analizowana funkcja fiskalna pozwala zwrócić uwagę na to, że podatki nie mogą cechować się nadmiernym fiskalizmem. Zjawisko powyższe wiąże się z tym, że na podatników nakładane są zbyt wysokie obciążenia podatkowe, doprowadzające często do ograniczenia lub likwidacji działalności, czego efektem jest zanik źródła podatku. Konsekwencją może być również uciekanie podatników w szarą strefę.³⁴ Nadmierny fiskalizm oznacza wprost ograniczanie funkcji fiskalnej. Stąd też należy ustalić racjonalne granice opodatkowania, które będą korzystne zarówno dla państwa, jak i podatnika. Zdaniem A. Smitha nadmiernych podatków można uniknąć, ograniczając rolę państwa w gospodarce rynkowej. W jego opinii bowiem „najlepszym podatkiem jest ten, którego w ogóle nie pobrano”.³⁵ Zbyt wysokie podatki wpływają demotywująco na podatników. Nie zachęcają do podejmowania dodatkowej działalności na rzecz państwa w celu zasilenia budżetu, co z kolei umożliwia państwu realizację funkcji publicznych, ale do uchylania się od obowiązku podatkowego.

Funkcja regulacyjna powiązana jest bezpośrednio z funkcją fiskalną i występuje niezależnie od warunków gospodarczych, społecznych czy politycznych w państwie. Polega ona na kształtowaniu dochodu i majątku podatnika, uwzględniając

³³ Por.: J. Głuchowski, *Zagadnienia ogólne podatków*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 470-471; K. Oplustil, P. M. Woroniecki, *Budżet i podatki*, [w:] *Instytucje gospodarki rynkowej*, red. M. Smaga, T. Włudyka, Warszawa 2012, s. 161-166.

³⁴ Por.: R. Wolański, *System podatkowy w Polsce...*, op. cit., s. 27; W. Matuszewski, *Koszty zapłaty podatku*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono, Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 165-166.

³⁵ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* (1776), wydanie polskie z 1954 r., cyt za: R. Tokarczyk, *Współczesne doktryny polityczne*, Warszawa 2010, s. 75.

takie aspekty jak: ochrona minimalnego poziomu dochodu, sytuacja rodzinna podatnika, struktura jego wydatków czy źródła dochodów.³⁶ Głównym celem tej funkcji jest proporcjonalna redystrybucja środków finansowych pomiędzy podatników a podmioty publicznoprawne, które dzięki wpływom do budżetu mogą sfinansować zadania państwa czy samorządu.

Funkcja regulacyjna realizowana jest głównie poprzez pobór podatku dochodowego, który jest ponoszony przez każdy podmiot, uwzględniając jego zdolność płatniczą w wymiarze, który ma zachęcać do prowadzenia aktywnej działalności gospodarczej. Zawyżone stawki podatkowe przy tym podatku mogą wywołać efekt odwrotny od zamierzonego. Jeżeli będzie on zabierał podatnikowi znaczną część jego dochodu, to podatnik może przeciwstawiać się takiej sytuacji, wykorzystując praktyki polegające na unikaniu opodatkowania. Innymi podatkami, które również spełniają funkcję regulacyjną są np. VAT i akcyza. W tym przypadku ciężar podatkowy spoczywa na ludności, w związku z czym zbyt wysokie stawki w tych podatkach mogą spowodować zmniejszenie konsumpcji, a szczególnie ograniczyć popyt na usługi i dobra luksusowe.³⁷ Teoretycznie, aby zapobiec wyżej wymienionym efektom, gospodarka prowadzi działania, które mają przeciwdziałać rozwarstwieniu dochodów w społeczeństwie. Jednak działania te są realizowane nieudolnie i w konsekwencji dochodzi do sytuacji, w których konsumpcja maleje chociażby z powodu ciągłego zwiększania się poziomu bezrobocia.

Funkcja stymulacyjna polega na wykorzystywaniu instrumentów podatkowych w celu zwiększenia zjawisk korzystnych dla społeczeństwa i gospodarki, a także eliminacji i ograniczania zjawisk niekorzystnych. Stymulacja zjawisk pozytywnych ma swoje odzwierciedlenie w stosowaniu systemu ulg i zwolnień podatkowych. Cały system preferencji w chwili obecnej jest znacznie uszczuplony i zastąpiony wprowadzeniem 19-procentowego podatku dochodowego dla podmiotów gospodarczych.³⁸ Wykorzystywanie funkcji stymulacyjnej przez państwo w celu realizacji zadań publicznych może wywołać pewne zagrożenia. Państwo potrzebuje określonej ilości środków finansowych na wykonywanie zadań własnych, w związku z czym im więcej udzieli ulg i zwolnień, tym więcej będzie trzeba ściągnąć podatków od pozostałej części społeczeństwa, co może wpłynąć destrukcyjnie na podejmowane przez państwo działalności, rozmiary konsumpcji, jak i nastroje polityczne oraz społeczne w kraju.

Klasyfikacja podatków jest niezbędna ze względu na dużą ich różnorodność oraz odmienne formy wymiaru, jak również ich poboru. Stosując rozmaite kryteria podziału można segregować podatki w odrębne kategorie.

³⁶ Por.: H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego...*, op. cit., s. 20.

³⁷ Por.: R. Wolański, *System podatkowy w Polsce...*, op. cit., s. 28.

³⁸ Por.: A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 101.