

# 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

WYDANIE **3**



# PRAWO PODATKOWE

z kazusami i pytaniami

redakcja naukowa Paweł Borszowski

---

Dobrosława 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**

---

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](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	13
---------------------	----

Wstęp .....	17
-------------	----

## Część I Zagadnienia wprowadzające

### Rozdział 1

<b>Definicja podatku i prawa podatkowego .....</b>	<b>21</b>
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

<b>Źródła, wykładnia i stosowanie prawa podatkowego .....</b>	<b>30</b>
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 kazusów .....	60

## Część II

### Ogólne prawo podatkowe

#### Rozdział 3

<b>Ogólne prawo podatkowe w systemie prawa podatkowego</b> .....	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

<b>Zobowiązanie podatkowe</b> .....	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

<b>Postępowanie podatkowe</b> .....	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

<b>Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa</b> .....	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

<b>Podatek dochodowy od osób fizycznych</b> .....	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

<b>Podatek dochodowy od osób prawnych</b> .....	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**

<b>Podatek od towarów i usług .....</b>	<b>308</b>
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**

<b>Podatek akcyzowy .....</b>	<b>339</b>
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**

<b>Podatek od gier</b> .....	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**

<b>Pozostałe podatki państwowe</b> .....	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**

<b>Podatki i opłaty samorządowe</b> .....	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 uzdrowiskowa .....	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
<b>Autorzy</b> .....	489

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2020/262	– dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz. Urz. UE L 58, s. 4, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.)
r.z.t.p.	– rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2016) (Dz.Urz. UE C 202, s. 13)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 227)
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.)
u.k.a.s.	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)

u.k.w.h.	– ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2023 r. poz. 146 ze zm.)
unijny kodeks celny	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 2142 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.)
u.p.n.i.f.	– ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 623)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.)
u.p.t.	– ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)
u.r.s.p.o.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948)
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.)

## **Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne**

Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz. GUS	– Dziennik Urzędowy Głównego Urzędu Statystycznego
Dz.Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
M.P.	– Monitor Polski
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych

---

OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy. Seria A
OwSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych

## Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <a href="http://orzeczenia.nsa.gov.pl/">http://orzeczenia.nsa.gov.pl/</a>
DIS	– Dyrektor Izby Skarbowej
DKIS	– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
GUS	– Główny Urząd Statystyczny
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
NBP	– Narodowy Bank Polski
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NSP	– numer schematu podatkowego
PTU	– podatek od towarów i usług
SA	– sąd apelacyjny
SKOK	– spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa
STIR	– system teleinformatyczny izby rozliczeniowej
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
WDT	– wewnątrzspółnotowa dostawa towarów
WIA	– wiążąca informacja akcyzowa
WNT	– wewnątrzspółnotowe nabycie towarów
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny





## 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.

**podatek jako  
kategoria  
ekonomiczna  
i pojęcie prawne**

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.

**podatek jako  
centralne  
pojęcie prawa  
podatkowego**

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.

**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 podatkowego**<sup>1</sup> 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  
publiczno-  
prawne

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

<sup>1</sup> 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 podatkiem<sup>2</sup>. 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 podatkowej<sup>3</sup>. 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 aktualna<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> 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.

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

<sup>4</sup> 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 podatku<sup>5</sup> bądź też pojęciem elementów techniki podatkowej<sup>6</sup>. 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**

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019, s. 49 i n.

do jej umiejscowienia zgodnie z wymogiem statuowanym w tej regulacji konstytucyjnej. W doktrynie zasadnie bowiem zauważa się, że pojęciem zakresu przedmiotu opodatkowania należy również objąć podstawę opodatkowania<sup>7</sup>.

### podmiot i przedmiot opodatkowania

**Podmiot i przedmiot opodatkowania** można określić mianem wyjściowych czy też podstawowych elementów konstrukcji prawnej podatku, gdyż *de facto* zakreślają obszar podlegający opodatkowaniu. Normodawca przy wyrażeniu podmiotu i przedmiotu opodatkowania posługuje się różnymi rozwiązaniami legislacyjnymi. Podmiotem podatku jest zatem „jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek podatkowy”<sup>8</sup>. Przy formułowaniu podmiotu podatku ustawodawca podatkowy posługuje się kategorią pojęciową osoby fizycznej, osoby prawnej bądź też jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, a zatem takimi pojęciami, które są charakterystyczne dla prawa cywilnego. Jest to rozwiązanie prawidłowe, biorąc pod uwagę przede wszystkim znaczenie regulacji Kodeksu cywilnego dla konstruowania pojęć prawnych dotyczących podmiotowości i jej wykorzystania w systemie prawa. Doprecyzowanie jednakże w konkretnej regulacji podmiotu podatku dokonuje się poprzez wykorzystanie unormowań określających przedmiot opodatkowania. W poszczególnych ustawach podatkowych prawodawca wykorzystuje różne rozwiązania legislacyjne dla wyrażenia tego elementu konstrukcji prawnej podatku. Przykładowo zatem w obu regulacjach dotyczących podatku dochodowego normodawca podmiot opodatkowania wymienia już w rozdziale 1 w samym oznaczeniu tego rozdziału. Z kolei w ramach unormowania podatku od nieruchomości, a zatem w art. 3 u.p.o.l., wskazano wprost na pojęcie podatnika. Jednocześnie w tej samej ustawie przy określaniu podmiotu w podatku od środków transportowych, tj. w art. 9, posłużono się kategorią obowiązku podatkowego<sup>9</sup>.

**Przedmiot opodatkowania** jest tym elementem konstrukcji prawnej podatku, poprzez który normodawca wyraża obszar sytuacji podlegających opodatkowaniu. Podobnie jak przy wyrażeniu podmiotu podatku ustawodawca posługuje się różnymi rozwiązaniami legislacyjnymi, wskazując chociażby przedmiot opodatkowania wprost w tytułach rozdziału 1 obu ustaw o podatkach dochodowych, jednocześnie określające ten przedmiot poprzez wskazanie, co podlega opodatkowaniu<sup>10</sup>, bądź też wskazując wprost, co jest przedmiotem opodatkowania<sup>11</sup>. W ramach tego elementu konstrukcji prawnej podatku normodawca wykorzystuje kategorię pojęciową podatku, określając,

<sup>7</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019, s. 88.

<sup>8</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019, s. 51.

<sup>9</sup> Dla porównania w art. 4 u.p.c.c. wyrażono kategorię podmiotu podatku, wskazując, na kim konkretnie ciąży obowiązek podatkowy.

<sup>10</sup> Art. 9 u.p.d.o.f.

<sup>11</sup> Art. 7 u.p.d.o.p.

co podlega podatkowi<sup>12</sup>. Trzeba podkreślić, że przy wyrażaniu przedmiotu opodatkowania ustawodawca posługuje się takimi sformułowaniami, które są dopasowane do danego rodzaju świadczenia podatkowego, jak choćby majątkowego czy obrotowego. Zarówno z punktu widzenia doktryny prawa podatkowego, jak i praktyki jego stosowania kluczowym zagadnieniem jest konieczność jego prawidłowego wyrażenia w normach ustawowych. Trzeba bowiem zauważyć, że wskazanie, co podlega opodatkowaniu w przepisach rangi ustawowej, ma pewne ograniczenia związane z wymogami techniki legislacyjnej dotyczącymi pewnego poziomu regulacji ustawowej. W zestawieniu z wymogiem podwyższonej określoności regulacji ustawowej przedmiotu opodatkowania powoduje to niemałe trudności, czego wyrazem może być chociażby wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023/59, dotyczący definicji legalnej budowli wykorzystanej przez normodawcę do konstruowania przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. Docelowo należy zatem postulować większe wykorzystanie definicji legalnych przy formułowaniu tego elementu konstrukcji prawnej podatku, również z definicjami służącymi ograniczeniu obszaru nieostrości.

Omawiając zakres podmiotu i przedmiotu opodatkowania, należy również nadmienić o ustawowo określonych **wyłączeniach z opodatkowania**, zawartych w początkowych jednostkach redakcyjnych danej ustawy szczegółowego prawa podatkowego. W ramach tych wyłączeń wskazuje się bowiem sytuacje, które nie podlegają danemu podatkowi<sup>13</sup>.

**Podstawa opodatkowania** jest tym elementem konstrukcji prawnej podatku, który stanowi w rezultacie konkretyzację przedmiotu podatku co do jego wielkości oraz podmiotu<sup>14</sup>. Podstawa opodatkowania określona została w ustawie podatkowej poprzez wskazanie wprost, co stanowi jej zakres. Z uwagi na ściśle powiązanie przedmiotu i podstawy opodatkowania sposób wyrażenia podstawy opodatkowania jest powiązany z tym, którego używa normodawca przy określeniu przedmiotu opodatkowania, czego dobrym przykładem jest regulacja tego elementu konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości. W odniesieniu bowiem do sytuacji, gdy przedmiot opodatkowania obejmuje grunty, normodawca wskazuje, że podstawą opodatkowania jest

**podstawa  
opodatkowania**

<sup>12</sup> Chodzi o art. 1 u.p.s.d.

<sup>13</sup> Przykładowo art. 3 pkt 1 u.p.s.d. wskazano, że podatkowi nie podlega: 1) nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z kolei w art. 2 u.p.d.o.f. i odpowiadającym mu art. 2 u.p.d.o.p. wskazano wprost, do jakich sytuacji nie stosuje się przepisów ustawy, jak choćby do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.).

<sup>14</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019, s. 53.

**stawka  
podatkowa**

powierzchnia tych gruntów, zaś w odniesieniu do budynków powierzchnia użytkowa. Poprzez wykorzystanie stawki podatkowej normodawca wyraża wielkość świadczenia podatkowego. W związku z tym należy uznać, że ma ona charakter techniczno-rachunkowy, co wyraża się w poszczególnych jej rozwiązaniach. Można zatem wskazać różne jej rodzaje w zależności od ustawowego podejścia do danego świadczenia podatkowego. Przykładowo zatem zastosowanie mają stawki podatkowe stałe<sup>15</sup>, które nie zmieniają się wraz ze zmianą podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowe zmienne, które takim zmianom podlegają<sup>16</sup>. W zależności od sposobu wyrażenia danej stawki podatkowej można wyróżnić kwotowe i procentowe stawki z uwagi na wykorzystanie mechanizmu kwotowego bądź procentowego. Szczególnym rodzajem stawek podatkowych są te, które wprowadza normodawca w regulacji podatków lokalnych, przyznając radom gmin kompetencję do kształtowania ich wysokości w granicach określonych ustawowo.

**ulgi i zwolnienia  
podatkowe**

Ostatnim elementem są **ulgi i zwolnienia podatkowe**, które możemy rozpatrywać jako element konstrukcji prawnej podatku, a zatem poprzez ich wyrażenie wprost w ustawie podatkowej i zastosowanie bez konstrukcji uznania administracyjnego organu podatkowego, określone jako systemowe<sup>17</sup>. Drugą kategorię stanowią zwolnienia uznaniowe, których zastosowanie oparte jest na konstrukcji uznania administracyjnego organu podatkowego<sup>18</sup>. Szczególnym przykładem tego elementu konstrukcji prawnej podatku są regulacje wprowadzane w podatkach samorządowych, gdzie kompetencje do przyznania zwolnień przedmiotowych określono dla organów stanowiących. Poprzez zastosowanie zwolnień i ulg mających charakter elementów konstrukcji prawnej podatku następuje w rezultacie ograniczenie podmiotu bądź przedmiotu opodatkowania.

### 1.3. Określenie prawa podatkowego

Prawo podatkowe można bez wątplenia określić mianem odrębnej gałęzi prawa o dynamicznym rozwoju. Wskazuje na to przede wszystkim specyfika konstrukcji prawnych wykorzystanych w tym obszarze normatywnym. Dynamiczny rozwój regulacji tego prawa musi być jednakże powiązany nie tylko ze specyfiką rozwoju społeczno-gospodarczego, lecz także z zastosowaniem odpowiednich wymogów techniki legislacyjnej. Kluczowe zatem staje

<sup>15</sup> Stawki określone w ustawie o podatku od towarów i usług.

<sup>16</sup> Jak choćby progresja podatkowa w podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>17</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019. Przykładem mogą być zwolnienia wskazane w art. 21 u.p.d.o.f.

<sup>18</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 2019. Przykładem tego rodzaju ulgi jest umorzenie zaległości podatkowej po myśli art. 67a o.p.

się poszukiwanie odpowiedniego balansu pomiędzy potrzebą wprowadzania nowych rozwiązań normatywnych a zachowywaniem ich właściwej określoności. Stąd też kluczowego znaczenia nabiera wykorzystanie odpowiednio dobranych środków legislacyjnych z zastosowaniem właściwych im determinantów.

**Prawo podatkowe** można przy tym określić w pewien uproszczony sposób jako zespół norm prawnych, których zadaniem jest ukształtowanie stosunków prawnych powstałych i realizowanych pomiędzy podmiotami, których treścią jest przekazywanie środków finansowych na rzecz Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego.

## Pytania kontrolne

1. Przedstaw definicję podatku z ukazaniem jej elementów.
2. Omów elementy konstrukcji prawnej podatku, ukazując ich kształt normatywny.

## ŹRÓDŁA, WYKŁADNIA I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO

### 2.1. Pojęcie i zakres źródeł prawa podatkowego

#### ustalenia walidacyjne

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

#### pojęcie źródeł prawa

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

#### struktura źródeł prawa podatkowego

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

#### cechy gałęzi prawa a system źródeł tego prawa

Przyjmuje się, że **cechy poszczególnych gałęzi prawa, ich przedmiot i metoda regulacji decydują** o różnym znaczeniu poszczególnych kategorii źródeł prawa w określonych gałęziach prawa<sup>1</sup>. Tak jest również w przypadku prawa podatkowego. Należy ono do gałęzi prawa, w których interes publiczny dominuje nad indywidualnym interesem jednostki. Określa ono obowiązki jednostki w zakresie ponoszenia nieodpłatnych świadczeń na rzecz ogółu. Z tego powodu w przypadku prawa podatkowego konieczna jest re-

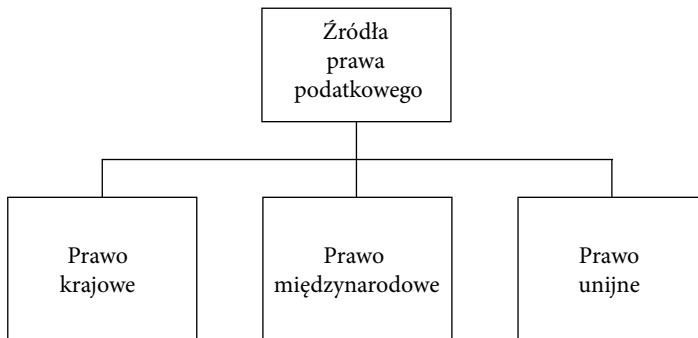
---

<sup>1</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 82.

gulacja ustawowa – maksymalnie szeroka, aby mogła być bezpośrednio stosowana, mniejszą zaś rolę odgrywają akty podustawowe<sup>2</sup>. Te same przesłanki decydują o konieczności przyjęcia formalnego i wąskiego rozumienia źródeł prawa podatkowego. Oznacza to, że poza zakresem systemu źródeł tego prawa pozostają np. decyzje stosowania prawa – orzecznictwo sądowe<sup>3</sup>. Do źródeł prawa podatkowego nie można zaliczać również generalnych aktów wewnętrznych administracji<sup>4</sup>.

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

**struktura systemu źródeł prawa obowiązującego w Polsce**



## 2.2. Konstytucja

Konstytucja RP jest aktem najwyższej rangi w hierarchii źródeł prawa. Taką rolę pełni również jako źródło prawa podatkowego. Ze względu na cechy

**Konstytucja**

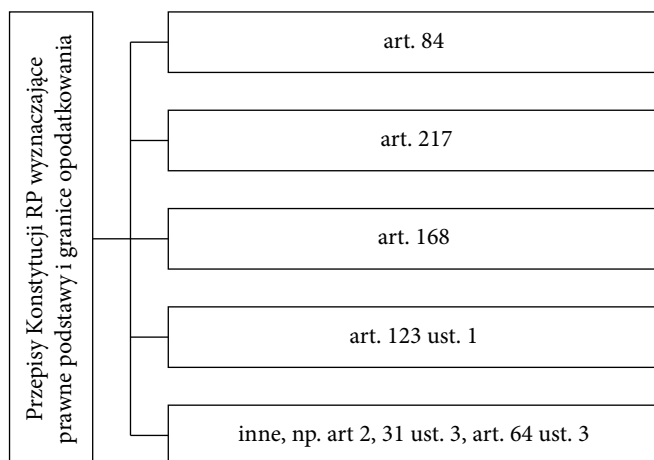
<sup>2</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 82.

<sup>3</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 78.

<sup>4</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 83.

## konstytucyjne podstawy i granice opodatkowania

prawa podatkowego, przede wszystkim jego ingerencyjny charakter, **Konstytucja RP wyznacza prawne podstawy i granice opodatkowania**<sup>5</sup>. Szczególne znaczenie w tym zakresie mają zwłaszcza art. 84 i 217. Jako istotne źródło prawa podatkowego wskazać należy również przepisy art. 168 i 123 ust. 1 Konstytucji RP. Poza wymienionymi przepisami, które w sposób bezpośredni odnoszą się do prawa podatkowego, pośredni wpływ na to prawo wywierają również inne przepisy Konstytucji RP, np. art. 2, 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3.



### art. 84 i 217 Konstytucji RP

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

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

<sup>5</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 59 i n.



ralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Zgodnie zaś z **art. 64 ust. 3 Konstytucji RP** własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Ustawowe granice opodatkowania oznaczają nie tylko wskazanie ustawy jako podstawowego źródła prawa podatkowego, ale również określają treść ustawy podatkowej. Zgodnie z **art. 217 Konstytucji RP w ustawie uregulowane muszą zostać następujące elementy konstrukcji prawnej podatku**: podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych.

**art. 217 Konstytucji RP**

Dla prawa podatkowego istotne znaczenie ma również **art. 168 Konstytucji RP**, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten stanowi podstawę tworzenia miejscowego prawa podatkowego. Na jego podstawie jednostki samorządu terytorialnego dysponują prawem do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Zakres ich uprawnień określa jednak ustawa.

**art. 168 Konstytucji RP**

Na proces tworzenia prawa podatkowego wpływa **art. 123 ust. 1 Konstytucji RP**, zgodnie z którym Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem m.in. projektów ustaw podatkowych. W świetle tego przepisu waga ustaw podatkowych wymaga przeprowadzenia pełnej procedury ustawodawczej, z wyłączeniem możliwości ich przyjęcia w przyspieszonym trybie ustawodawczym.

**art. 123 ust. 1 Konstytucji RP**

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

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

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

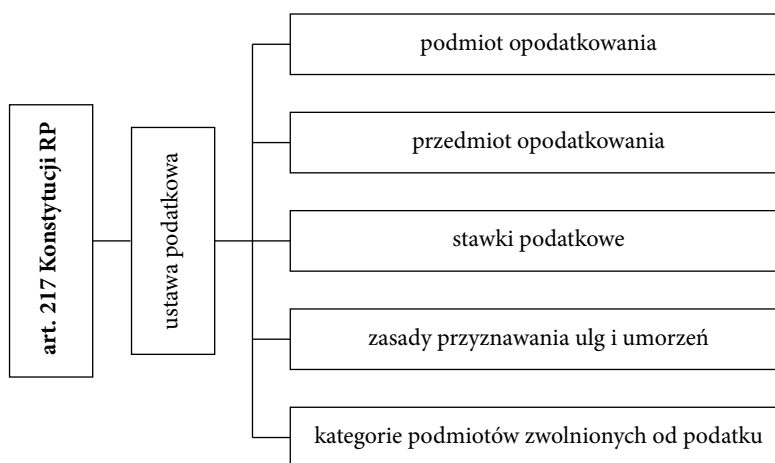
„Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów

zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Niedopuszczalne jest zatem, wbrew literalnemu brzmieniu przepisu (art. 27g u.p.d.o.f.), dokonywanie wykładni celowościowej, która prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych”, wyrok NSA z 2.12.2015 r., II FSK 2406/15, LEX nr 2067908.

## 2.3. Ustawy

### ustawa jako podstawowe źródło prawa podatkowego

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



### ustawy z zakresu szczegółowego prawa podatkowego

W związku z powyższym w strukturze źródeł prawa podatkowego dominują ustawy. Są to przede wszystkim **ustawy z zakresu szczegółowego prawa podatkowego**. Konstrukcji prawnej poszczególnych podatków poświęcone są w większości odrębne ustawy, które w tytule wskazują na przedmiot ich regulacji – podatek, którego konstrukcja prawna jest w nich uregulowana (np. ustawa o podatku akcyzowym). Jako wyjątek od powyższej zasady należy wskazać zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji (w zakresie budowy lub przebudowy statku), który jest uregulowany (stanowiąc zasadniczy przedmiot regulacji tej ustawy) w ustawie z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych<sup>6</sup>. Wyjątek stanowią również ustawa o podatkach i opłatach lokalnych i ustawa o zry-

<sup>6</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1704.

cząłowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, które regulują łącznie różne formy opodatkowania. Na zasadzie wyjątku wskazać również należy podatek od gier, uregulowany w jednym rozdziale ustawy, której zasadniczym przedmiotem regulacji nie jest konstrukcja prawna podatku – rozdział 7 ustawy o grach hazardowych.

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

**Ustawą o szczególnej nazwie jest również akt ogólnego prawa podatkowego** – ustawa – **Ordynacja podatkowa**. Ordynacja podatkowa jest ustawą o szczególnym tytule, określającym jej przedmiot w sposób rzeczowy, rozpoczynającym się od słowa „Ordynacja” pisanego wielką literą w rozumieniu § 19 r.z.t.p. Taki szczególny tytuł ustawy jest zarezerwowany dla ustaw regulujących w sposób wyczerpujący doniosłą społecznie, zwłaszcza dla obywatela, dziedzinę spraw<sup>7</sup>.

**Ordynacja podatkowa – ustawa z zakresu ogólnego prawa podatkowego**

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

„Należy odwołać się również do art. 217 Konstytucji RP w celu wykazania, jakie znaczenie ma zasada wyłączności ustawy przy nakładaniu podatków i innych należności publicznoprawnych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (por. wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, opubl. w OTK-A z 2014 r. Nr 7, poz. 69) podkreśla się, że art. 84 Konstytucji wprowadził powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W celu prawidłowej realizacji tego obowiązku art. 217 Konstytucji ustanowił zasadę, że ustawa podatkowa ma określać, m.in.: podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe. Konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej powinna (Trybunał odwołał się w tym zakresie do poglądów piśmiennictwa) obejmować także podstawę opodatkowania. Zasadnicze znaczenie ma zatem ustalenie, czy ustawodawca dostatecznie precyzyjnie określił w przepisach (w powołanym orzeczeniu Trybunału – w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych) pojęcie dochodu oraz moment powstania zobowiązania i podstawę opodatkowania. W braku określenia

<sup>7</sup> S. Wronkowska [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2012, s. 64.

w ustawie chwili powstania obowiązku i podstawy opodatkowania dochodzi do naruszenia zasady zupełności ustawowej podatku i naruszenia art. 217 Konstytucji RP. Podobne stanowisko, także w odniesieniu do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zajął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 29 lipca 2014 r., w sprawie o sygn. P 49/13 (opubl. w OTK-A z 2014 r. Nr 7, poz. 79)”, wyrok NSA z 22.03.2022 r., II FSK 1688/19, LEX nr 3396396.

## 2.4. Międzynarodowe prawo podatkowe

### międzynarodowe prawo podatkowe

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

Umowy międzynarodowe stanowią również źródło prawa podatkowego. W tym zakresie najistotniejsze znaczenie mają przede wszystkim umowy międzynarodowe o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Są to przede wszystkim umowy dwustronne, wzorowane na wzorcach umownych, w tym przede wszystkim na umowie modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Przykładem takiej umowy jest umowa między Rzeczpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Canberze 7.05.1991 r.<sup>8</sup> Umowa ta dotyczy osób, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach (w Rzeczypospolitej Polskiej lub Australii), w zakresie następujących podatków w Polsce: podatku dochodowego, podatku od wynagrodzeń, podatku wyrównawczego, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku rolnego, zaś w Australii: podatku dochodowego i podatku od dzierżawy zasobów w związku z pracami przybrzeżnymi odnośnie do badania lub eksploatacji zasobów naftowych, nałożonego zgodnie z ustawodawstwem federalnym Związku Australijskiego, a także do podatków takiego samego lub zasadniczo podobnego rodzaju, które po podpisaniu umowy będą wprowadzane zgodnie z ustawodawstwem Rzeczypospolitej Polskiej lub Związku Australijskiego obok lub w miejsce istniejących podatków.

<sup>8</sup> Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze zm.



Pozostałe kategorie umów międzynarodowych będących źródłem prawa podatkowego to m.in. umowy, na podstawie których Polska stała się członkiem organizacji międzynarodowych (np. podpisany w Atenach Traktat z 16.04.2003 r. o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej<sup>9</sup>), umowy o wymianie informacji podatkowych, o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków od spadków i darowizn, umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osiąganych przez osoby fizyczne, umowy o opodatkowaniu dochodów z oszczędności, umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w odniesieniu do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub powietrzne w transporcie międzynarodowym<sup>10</sup>.

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

„W orzecznictwie stanowczo kwestionuje się błędne założenie organów podatkowych, zgodnie z którym, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają jedynie reguły kolizyjne, mające na celu eliminację podwójnego opodatkowania, natomiast w kwestiach dotyczących kwalifikacji dochodów do odpowiednich źródeł przychodów oraz sposobu opodatkowania należy stosować przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Takie założenie jest błędne, ponieważ ani Konstytucja RP, ani sama umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania takiego zawężenia nie wprowadza. Wszelkie kolizje pomiędzy normami zawartymi w ustawie i umowie międzynarodowej należy rozwiązywać

<sup>9</sup> Traktat podpisany w Atenach 16.04.2003 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. 864–865 ze zm; oświadczenie rządowe z 21.04.2004 r. w sprawie mocy obowiązującej Traktatu dotyczącego przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, podpisane w Atenach 16.04.2003 r., Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 865.

<sup>10</sup> H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, LEX 2020.

poprzez uznanie za obowiązującą regulacji zawartej w umowie – wprowadzając zasadę pierwszeństwa norm danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”, wyrok WSA w Poznaniu z 3.11.2020 r., I SA/Po 459/20, LEX nr 3096197.

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

„Jak podkreśla się w orzecznictwie (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1639/17, publ. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl), międzynarodowe prawo podatkowe posługuje się pojęciem rezydenta na określenie osoby, która podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, to znaczy opodatkowaniu w państwie rezydencji co do całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich uzyskania. Podatnik w państwie innym, niż jego rezydencji jest natomiast określany mianem nierezydenta. Na podmiocie takim spoczywa ograniczony obowiązek podatkowy, to znaczy że jest on w danym państwie opodatkowany tylko w zakresie uzyskanych w nim dochodów. W ten sposób zagadnienie rezydenta i nierezydenta zostało uregulowane także w przepisach prawa polskiego, to jest odpowiednio w art. 3 ust. 1 oraz art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. W sytuacji gdy skarżący nie jest norweskim rezydentem podatkowym, istotna jest informacja, czy nie podlega on w Norwegii ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jako nierezydent. O tym, czy spoczywa na nim wskazany obowiązek nie przesądza natomiast okoliczność, że nie płacił on podatku bądź jego subiektywna ocena, że nie powinien być zapłacić podatku w określonym państwie. Zagadnienie powstawania obowiązku podatkowego jest o tyle istotne, że jak wskazuje się w piśmiennictwie przedmiotu, kolizja norm prawa podatkowego uzasadniająca ich rozstrzygnięcie poprzez zastosowanie umowy międzynarodowej, może dotyczyć trzech przypadków. Po pierwsze, może nastąpić nałożenie się na siebie ograniczonych obowiązków podatkowych w dwóch państwach. Po drugie, kolizja może dotyczyć dwóch nieograniczonych obowiązków podatkowych. Po trzecie, i jest to sytuacja niemal powszechna, może dojść do kolizji pomiędzy nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w jednym państwie i ograniczonym obowiązkiem w drugim państwie. (K. Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Amsterdam 2007, s. 23–24)”, wyrok WSA w Gdańsku z 23.08.2022 r., I SA/Gd 277/22, LEX nr 3402942.

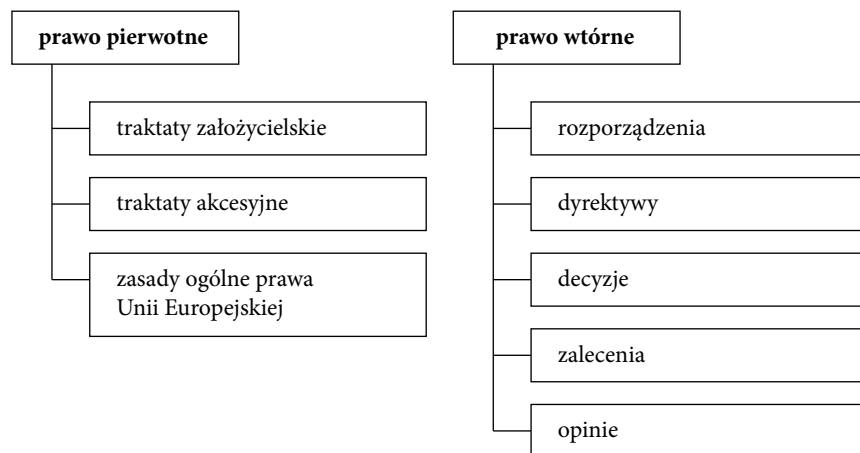
## **2.5. Unijne prawo podatkowe**

### **unijne prawo podatkowe**

Z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej na podstawie art. 91 ust. 3 Konstytucji RP **częścią polskiego porządku prawnego stało się również prawo unijne**. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację między-

narodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

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



Częścią prawa unijnego jest również prawo podatkowe. Unijne prawo podatkowe jest, w odróżnieniu od krajowego prawa podatkowego, **regulacją fragmentaryczną**. Składa się z regulacji dotyczących wybranych podatków, istotnych z punktu widzenia tworzenia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Zakres regulacji prawa unijnego w przedmiocie prawa podatkowego wyznaczają podstawy traktatowe. Zgodnie z art. 113 TFUE Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala przepisy dotyczące **harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyz i innych podatków pośrednich** w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Stosownie do art. 115 TFUE, bez uszczerbku dla art. 114, Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, **uchwala dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich**, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Wymienione przepisy unijnego prawa pierwotnego stanowią podstawę tworzenia wtórnego unijnego prawa podatkowego. Artykuł 113 TFUE stanowi podstawę działań prawodawczych Unii Europejskiej w przedmiocie podatków pośrednich, a art. 115 TFUE dla regulacji prawnych w przedmiocie podatków bezpośrednich. Oba przepisy wskazują, że dla prawa podatkowego przyjęta

została metoda **harmonizacji**, stąd dominującym źródłem wtórnego unijnego prawa podatkowego są **dyrektywy**. Zgodnie z art. 288 TFUE dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego w Polsce przesądzają, że aktem prawnym **implementującym dyrektywy** unijne w przedmiocie prawa podatkowego są **ustawy**.

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

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

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

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

„Należy wyjaśnić, że art. 43 ust. 1 pkt 18 u.p.t.u. stanowi odzwierciedlenie art. 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy 2006/112/WE Rady. Zgodnie z jego treścią, zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlegają opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze. Sąd zwraca uwagę, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich i które należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT



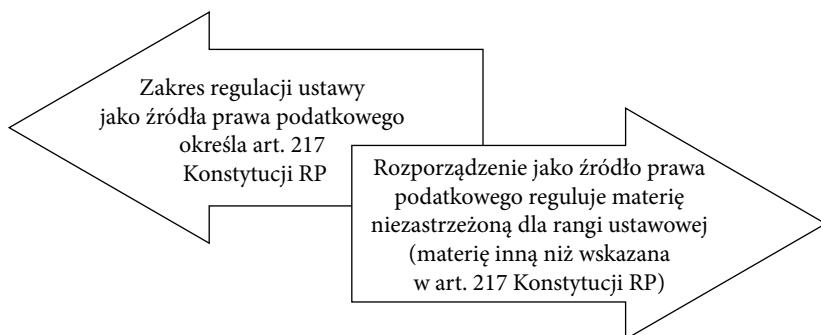
(wyrok C-473/08 w sprawie Eutitz, pkt 25). Jak również wielokrotnie podkreślał Trybunał Sprawiedliwości UE w swym orzecznictwie: pojęcia używane do opisu zwolnień wymienionych w art. 13 VI Dyrektywy (obecnie art. 132 Dyrektywy 2006/112/WE Rady) powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika”, wyrok WSA w Łodzi z 6.09.2022 r., I SA/Łd 354/22, LEX nr 3409795.

## 2.6. Rozporządzenia

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

rozporządzenie

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



Upoważnienia ustawowe do wydania rozporządzenia wykonawczego na gruncie prawa podatkowego najczęściej są adresowane do Ministra Finansów lub Rady Ministrów. Upoważnienia te dotyczą zazwyczaj kwestii o charakterze technicznym, takich jak np. ustalenie wzoru deklaracji. Tak np. na podstawie upoważnień zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób

fizycznych wydane zostało i obecnie obowiązuje 27 rozporządzeń, w większości dotyczących określenia wzorów niektórych dokumentów i sposobu ich przekazywania do organów podatkowych. Tytułem przykładu można wskazać, że na podstawie art. 23zf ust. 8 u.p.d.o.f. Minister Finansów wydał rozporządzenie z 29.08.2022 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>11</sup>.

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

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

## **2.7. Akty prawa miejscowego**

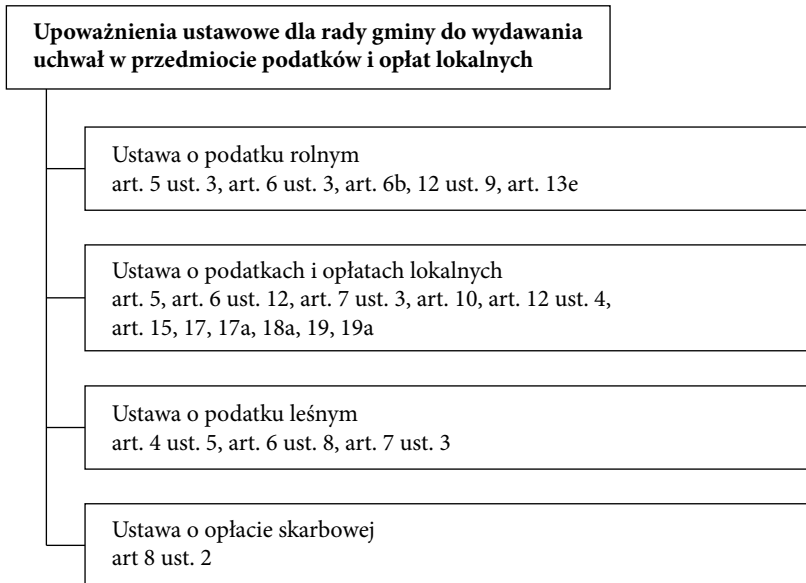
### **akty prawa miejscowego**

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

**Miejsce i znaczenie prawa miejscowego** w systemie źródeł prawa podatkowego wynika z art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Jednostki samorządu teryto-

<sup>11</sup> Dz.U. poz. 1923.

rialnego uzyskują prawo do tworzenia miejscowego prawa podatkowego **wyłącznie na podstawie i w zakresie określonym w ustawie**. Takie upoważnienia ustawowe do wydawania aktów prawa miejscowego zawierają ustawy w przedmiocie podatków i opłat lokalnych. Upoważnienia te dotyczą przede wszystkim ustalenia i zróżnicowania stawek podatków i opłat lokalnych, wprowadzenia zwolnień przedmiotowych, ustanowienia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wprowadzenia wzorów deklaracji oraz wprowadzenia opłat lokalnych.



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

„Regulacje u.p.o.l. nie określają wprost stawek podatku od nieruchomości, wyznaczają tylko górne roczne granice tych stawek. Ustawa zawiera natomiast upoważnienie dla rady gminy, która posiada kompetencję, aby w drodze uchwały określić ich wysokość w ramach wyznaczonych granic. Oznacza to, że podstawą prawną zastosowania odpowiedniej stawki podatkowej jest uchwała właściwej rady gminy. Rada Miejska w S. w Uchwale Nr XXII/226/2016 z dnia 27 września 2016 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości, określiła stawki podatku od budynków mieszkalnych w wysokości 0,73 zł od 1 m, oraz od gruntów pozostałych w wysokości 0,46 zł od 1 m. Ustalając wymiar podatku od nieruchomości na 2017 r., organ podatkowy pierwszej instancji zastosował stawki zgodne z ww. uchwałą z dnia 27 września 2016 r., które nie przekroczyły stawek maksymalnych określonych przez ustawodawcę (...). Zasadnie zatem Samorządowe Kolegium Odwoławcze utrzymało w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji ustalające

skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2017 w kwocie (...). Nie ulega też wątpliwości, że w trybie skargi na decyzję wymiarową nie jest możliwe kwestionowanie legalności i zasadności podejmowanych przez organy gminne uchwał, które stanowią prawo miejscowe”, wyrok WSA w Szczecinie z 23.11.2017 r., I SA/Sz 639/17, LEX nr 2405921.

## 2.8. Istota wykładni prawa podatkowego

wykładnia prawa	Wykładnia prawa jest to zespół czynności mających na celu ustalenie znaczenia przepisów prawnych (wykładnia prawa w znaczeniu pragmatycznym) lub rezultat tego procesu (wykładnia prawa w znaczeniu apragmatycznym) <sup>12</sup> .
dyrektywy interpretacyjne	Wykładnia prawa jest przeprowadzana zgodnie z dyrektywami interpretacyjnymi pierwszego i drugiego stopnia. <b>Dyrektywy interpretacyjne pierwszego stopnia</b> wskazują na sposób ustalenia znaczenia przepisu, uwzględniając kontekst językowy (wykładnia językowa), kontekst systemowy (wykładnia systemowa), kontekst funkcjonalny (wykładnia funkcjonalna; rodzajem wykładni funkcjonalnej jest wykładnia celowościowa). <b>Dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia</b> określają zasady posługiwania się dyrektywami pierwszego stopnia oraz zasady wyboru między rozbieżnymi ich wynikami <sup>13</sup> .
odrębności wykładni poszczególnych gałęzi prawa	Teoria w zakresie wykładni prawa, w tym przede wszystkim koncepcje dyrektyw interpretacyjnych (ich rodzaje i metodologia zastosowania), ma charakter uniwersalny w tym sensie, że co do zasady odnosi się do prawa w ogólności, a więc do wszystkich jego dziedzin i wszystkich kategorii źródeł. Niemniej jednak w systemie prawa wyraźnie zauważalne są różnice pomiędzy poszczególnymi gałęziami prawa, wynikające z ich przedmiotu, metody regulacji, celów, instytucji dla nich charakterystycznych, a także znaczenia poszczególnych źródeł tego prawa. Przyjmuje się zatem, że <b>założenia teorii prawa w przedmiocie wykładni prawa powinny być odnoszone do poszczególnych gałęzi prawa</b> . Cechy poszczególnych gałęzi prawa nadają swoisty charakter ich wykładni, w tym decydują przede wszystkim o znaczeniu poszczególnych dyrektyw wykładni (językowej, systemowej, funkcjonalnej) i ich wzajemnych relacji <sup>14</sup> . Powyższe założenie odnosi się również do prawa podatkowego i zasad jego wykładni. Cechy tego prawa kształtują istotę jego wykładni, a więc decydują przede wszystkim o znaczeniu dyrektyw wykładni językowej, systemowej i celowościowej. Wpływają one zarówno na przebieg, jak i na wynik wykładni.

<sup>12</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 45.

<sup>13</sup> J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 77.

<sup>14</sup> D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 19–21 oraz literatura tam powołana.

**Cechy prawa podatkowego, które w największym stopniu decydują o odrębnościach jego wykładni\***

przynależność prawa podatkowego do prawa publicznego, w którym dominuje interes publiczny

charakter stosunków społecznych stanowiących przedmiot regulacji w prawie podatkowym, stosunki sztuczne – stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy jednostką i państwem

charakter wtórny stosunków społecznych uregulowanych w prawie podatkowym względem stosunków społecznych uregulowanych w prawie prywatnym (np. opodatkowanie umów cywilnoprawnych, dochodów ze stosunku pracy, nabycia majątku w drodze darowizny itp.)

metoda regulacji w prawie podatkowym – metoda administracyjnoprawna oparta na władztwie i podporządkowaniu

zasada wyłączności ustawowej prawa podatkowego wynikająca z art. 84 i 217 Konstytucji RP

harmonizacja prawa podatkowego w ramach prawa Unii Europejskiej

\* Na temat cech prawa podatkowego R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 17 i n.

Wymienione cechy prawa podatkowego kreują odrębności wykładni tego prawa i decydują o jej istocie. Przynależność prawa podatkowego do prawa publicznego, sztuczny i ingerencyjny charakter stosunków społecznych stanowiących przedmiot jego regulacji, metoda regulacji oraz zasada wyłączności ustawowej tego prawa **decydują o istotnym znaczeniu wykładni językowej i systemowej w procesie stosowania tego prawa**. Wtórny charakter stosunków społecznych regulowanych w prawie podatkowym względem stosunków społecznych regulowanych w prawie prywatnym, a także harmonizacja prawa podatkowego w ramach prawa unijnego wpływa zaś na znaczenie i rolę **wykładni funkcjonalnej (zwłaszcza celowościowej) prawa podatkowego**. Te same argumenty decydują również o znaczeniu **wykładni systemowej prawa podatkowego**. Oznacza to, że całokształt cech prawa podatkowego wpływa na znaczenie poszczególnych dyrektyw interpretacyjnych pierwszego stopnia (wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej), strategii ich wykorzystywania oraz zasad

wyboru między rozbieżnymi ich wynikami (dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia)<sup>15</sup>.

## 2.9. Rodzaje wykładni prawa podatkowego

### wykładnia językowa

Proces wykładni prawa zawsze rozpoczyna **wykładnia językowa**, która polega na ustaleniu znaczenia przepisu w oparciu o jego kontekst językowy. Również w przypadku wykładni prawa podatkowego wykładnia językowa otwiera proces wykładni. Ze względu na cechy tego prawa ten rodzaj wykładni w przypadku prawa podatkowego nabiera jednak szczególnego znaczenia. Skoro bowiem ustawodawca jako zasadę konstytucyjną ustanowił zasadę wyłączności ustawowej prawa daninowego, to zasada ta, jako dotycząca stanowienia prawa podatkowego, wpływa również na zasady stosowania i wykładni tego prawa. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje wyłącznie w drodze ustawy, a więc zakres opodatkowania jest precyzyjnie określony w ustawie, co oznacza, że również interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca<sup>16</sup>. Wykładnia prawa podatkowego z uwzględnieniem powyższej zasady służy ochronie takich wartości, jak pewność i bezpieczeństwo prawa oraz równość i sprawiedliwość opodatkowania. A zatem wykładnia językowa w prawie podatkowym **otwiera proces jego wykładni, ale również wyznacza granicę wszelkiej wykładni w ramach możliwego sensu słów tekstu aktu prawnego**<sup>17</sup>.

#### Wykładnia językowa w procesie stosowania prawa podatkowego – przykład:

„(...) w drodze wykładni nie można uzupełniać ustawodawcy, a podstawy do ustalenia praw i obowiązków powinny wynikać wprost z ustawy. Prymat wykładni językowej trzeba przyznać na gruncie prawa podatkowego, gdyż tam właśnie każde odejście od gramatycznej treści przepisu powoduje niepożądane konsekwencje praktyczne, zwłaszcza gdy się uwzględni zasadę powszechności obowiązku podatkowego”, uchwała SN (7) z 11.06.1996 r., III CZP 52/96, OSNC 1996/9, poz. 111, LEX nr 25061.

<sup>15</sup> D. Antonów, *Wykładnia...*, s. 19–21 oraz literatura tam powołana.

<sup>16</sup> Wyrok SN z 22.10.1992 r., III ARN 50/92, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 1994/2, poz. 24.

<sup>17</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 125.

**Wykładnia językowa w procesie stosowania prawa podatkowego – przykład:**

„(...) zgodnie z przyjętą w judykaturze i doktrynie zasadą pierwszeństwa wykładni językowej w procesie wykładni prawa, należy w pierwszej kolejności opierać się na rezultatach wykładni językowej, a dopiero w przypadku dalszych wątpliwości lub w celu wzmocnienia wyniku wykładni językowej sięgać kolejno po wykładnię systemową lub funkcjonalną. W prawie podatkowym pogląd ten znajduje swoje oparcie w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawa jest tekstem zapisanym w języku polskim, zatem każdy podatnik może poznać treść prawa podatkowego w oparciu o reguły językowe. Podatnik nie jest zobowiązany do znania pozajęzykowych metod wykładni. Zatem w pierwszej kolejności należy sięgać po te dyrektywy wykładni, które są wspólne dla adresatów norm prawa podatkowego i instytucji stosujących prawo (por. wyrok NSA z dnia 5 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 2194/08, opubl. CBOSA)”, wyrok NSA z 17.12.2021 r., II FSK 1156/21, LEX nr 3371840.

Przeprowadzając wykładnię językową w prawie podatkowym, a więc ustalając znaczenie przepisu w oparciu o kontekst językowy, **należy uwzględnić związku tego prawa z innymi gałęziami prawa**, zwłaszcza prawa cywilnego. Normatywnym przejawem takich związków jest posłużenie się w konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego pojęciami, zwrotami i instytucjami zaczerpniętymi z innych gałęzi prawa. W takich sytuacjach w pierwszej kolejności terminologia ta powinna być interpretowana zgodnie z jej pierwotnym rozumieniem przyjętym w tej odrębnej gałęzi prawa. Dopiero wówczas, gdy nie jest to możliwe ze względu na cel regulacji podatkowej, należy jej nadać odrębne rozumienie podatkowe. Autonomia prawa podatkowego w tym zakresie powinna być więc przyjmowana ostrożnie<sup>18</sup>. Oznacza to, że wykładnia językowa wiąże się z wykładnią systemową. Przyjmuje się, że w procesie wykładni prawa podatkowego wykładnia językowa powinna być zatem uzupełniana poprzez wykładnię systemową i celowościową. Prymat wykładni językowej w prawie podatkowym nie oznacza bowiem ograniczenia jedynie do tego rodzaju wykładni. Poszukiwanie rozumienia przepisu w granicach możliwego sensu słów tekstu aktu prawnego wymaga również zastosowania wykładni systemowej i celowościowej<sup>19</sup>.

**wykładnia  
językowa  
a wykładnia  
systemowa  
i celowościowa**

<sup>18</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 141.

<sup>19</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, 2016, s. 125.

**Wykładnia językowa i wykładnie pozajęzykowe w procesie stosowania prawa podatkowego – przykład:**

„Naczelny Sąd Administracyjny wskazując na zasadę pierwszeństwa wykładni językowej wyraził pogląd, że nie powinna ona prowadzić do wniosku, że interpretatorowi wolno jest całkowicie ignorować wykładnię systemową lub funkcjonalną. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, będzie wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Zatem w każdej sytuacji, gdy nasuwa się podejrzenie, że wynik wykładni językowej może okazać się nieadekwatny, interpretator powinien go skonfrontować z wykładnią systemową i funkcjonalną (por. wyroki NSA: z 19 listopada 2008 r., sygn. II FSK 976/08 (...)). Wobec tego ustalając znaczenie językowe przepisu, należy brać pod uwagę także jego kontekst systemowy i funkcjonalny, a więc na przykład inne przepisy prawne, wolę prawodawcy oraz cel regulacji”, wyrok NSA z 21.02.2017 r., II FSK 177/15, LEX nr 2270004.

**Wykładnia językowa i wykładnie pozajęzykowe w procesie stosowania prawa podatkowego – przykład:**

„(...) w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej również: «NSA») wypracowano kryteria różnych dyrektyw wykładni, przyznając pierwszeństwo zasadzie wykładni językowej i traktując pozostałe zasady wykładni, w tym wykładnię systemową i celowościową, a także historyczną, jako subsydiarne. Myśl tę wyrażono w uchwale NSA z 20 marca 2000 r., sygn. akt FPS 14/99 stwierdzającej, że wykładnia językowa jest punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa i określa jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Podkreślono jednocześnie, że założenie wskazujące na swoisty prymat wykładni językowej przepisów prawa podatkowego nie może prowadzić do całkowitej negacji możliwości zastosowania wykładni systemowej lub funkcjonalnej przepisów, gdyż jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność jej efektów, a nie dogmatyczne założenie swoistej «wyższości» jednego rodzaju wykładni nad innymi. Zgodnie zatem z przyjętą w judykaturze i doktrynie zasadą pierwszeństwa wykładni językowej w procesie wykładni prawa, należy w pierwszej kolejności opierać się na jej rezultatach, a dopiero w przypadku dalszych wątpliwości lub w celu wzmocnienia jej wyniku sięgać kolejno po wykładnię systemową lub funkcjonalną. W prawie podatkowym pogląd ten znajduje swoje oparcie w art. 84 Konstytucji RP, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawa jest tekstem zapisanym w języku polskim, zatem każdy podatnik może poznać treść prawa podatkowego w oparciu o reguły językowe. Podatnik nie jest zobowiązany do posiadania wiedzy o pozajęzykowych metodach wykładni. Zatem w pierwszej kolejności należy sięgać po te dyrektywy wykładni, które są wspólne dla adresatów norm prawa podatkowego i instytucji stosujących



prawo (por. wyrok NSA z 19 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 397/10 i przywołane tam orzecznictwo). Wykładnia powinna więc w pierwszej kolejności uwzględniać literalne, gramatyczne znaczenie wyrazów użytych dla skonstruowania normy prawnej”, wyrok WSA w Olsztynie z 9.06.2022 r., I SA/OI 227/22, LEX nr 3359334.

### **Wykładnia językowa i systemowa w procesie stosowania prawa podatkowego – przykład:**

„Skoro przedmiotem sporu jest użyte przez ustawodawcę wyrażenie w «wysokości faktycznie poniesionych» to odwołać się należy do wykładni gramatycznej, która jest punktem wyjścia dla wszelkiej interpretacji prawa. Jedną z podstawowych zasad wykładni gramatycznej jest domniemanie języka potocznego, co oznacza, że tak daleko jak to jest możliwe, nadaje się zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym (...). Taka wykładnia prowadzi do wniosku, że potoczne rozumienie badanego zwrotu w myśl «Nowego słownika języka polskiego» (PWN, Warszawa 2002) zostało przez ustawodawcę użyte w znaczeniu «otrzymać coś na własność za pieniądze lub wymianę». Inaczej mówiąc pod pojęciem «nabycia» dla potrzeb badanego przepisu należy rozumieć sytuację gdy dany składnik należący uprzednio do innego podmiotu wchodzi do majątku podatnika, czyli jest nabywany od innego podmiotu (...). Wniosek ten potwierdza wykładnia systemowa wewnętrzna. O ile bowiem w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. za koszty uzyskania przychodów ustawodawca nakazał traktować wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, to w art. 22 ust. 1e pkt 3 użył dodatkowo słowa «faktycznie». Oznacza to, że za wydatki poniesione faktycznie należy rozumieć kwoty w rzeczywistości zapłacone. (...) W kontekście wykładni systemowej wewnętrznej nie może też umknąć sama konstrukcja tego podatku zakładająca zrównoważenia przychodów z kosztami co oznacza, że brak rozpoznania przychodu nie pozwala na rozpoznanie kosztu. (...) Mimo, że wyrok dotyczył podatku dochodowego od osób prawnych to wobec identycznej regulacji można go w całości odnieść do podatku dochodowego od osób fizycznych”, wyrok WSA w Kielcach z 7.11.2017 r., I SA/Ke 486/17, LEX nr 2397987.

Wykładnie pozajęzykowe (systemowa i celowościowa) pełnią rolę **uzupełniającą**, a zatem ze względu na dominującą rolę wykładni językowej prawa podatkowego wynik wykładni systemowej i celowościowej nie może wykraczać poza możliwy sens tekstu ustawy<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> R. Mastalski [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2013, s. 199–200.