

Część I.
Wprowadzenie
do prawa podatkowego

Rozdział I. Pojęcie podatku

Literatura: *D. Antonów*, Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym, Warszawa 2017; *M. Bouvier*, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Warszawa 2000; *J. Beldowski, K. Matelska-Szaniawska*, Law and Economics – geneza i charakterystyka ekonomicznej analizy prawa, Warszawa 2007; *R. Cooter, T. Ulen*, Ekonomiczna analiza prawa, Warszawa 2011; *A. Fronczak* (red.), Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji, Warszawa 2021; *D. Gajewski*, Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych, Warszawa 2012; *N. Gajl*, Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992; *P.M. Gaudement*, Finanse publiczne, Warszawa 1990; *J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz* (red.), Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2020; *H.M. Ferdinand Grapperhaus*, Opowieści podatkowe Drugiego Millenium, Toruń 2010; *J. Gluchowski* (red.), Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka, t. I i II. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Warszawa 2019; *R. Gwiżdowski*, Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje, Warszawa 2007; *H. Haller*, Besteuerung und Wirtschaftswachstum, Tübingen 1970; *S. Jankiewicz*, Podstawy oddziaływania państwa w gospodarce, Poznań 2005; Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998; *J. Korczak, K. Sobieralski* (red.), Jednostka wobec władczej ingerencji organów administracji publicznej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Barbarze Adamiak, Wrocław 2019; *R. Mastalski*, Charakterystyka ogólna prawa podatkowego [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *D. Mączynski*, Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2021; *R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer*, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, t. 1–4, Tübingen 1977–1985; *W. Nykiel*, Pojęcie i konstrukcja podatku [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *K. Ostrowski*, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970; *B. Polszakiewicz, J. Boehlke* (red.), Ład instytucjonalny w gospodarce, Toruń 2015; *G. Schmolders, K.H. Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1980; *K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht, Köln 2010; *A. Werner*, Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce, Warszawa 2013; *Ł. Ziulek*, Międzynarodowe planowanie podatkowe, Warszawa 2007.

§ 1. Zagadnienia ekonomiczne opodatkowania

I. Uwagi ogólne

Podatki są daninami, które odgrywają współcześnie ogromną rolę. Ich zakres podmiotowy i przedmiotowy jest o wiele szerszy niż innych danin publicznych, w szczególności zaś opłat i ceł. Także rola społeczna podatków jest nieporównywalnie większa. Podatnik

1

postrzegany jest obecnie nie tylko jako podmiot dostarczający dochodów państwu (lub innemu związkowi publicznoprawnemu), lecz przede wszystkim jako członek społeczeństwa dysponujący prawami politycznymi oraz podmiot tworzący produkt społeczny. Skomplikowane i wielopłaszczyznowe więzi, jakie łączą w związku z opodatkowaniem jednostkę ze społeczeństwem – w płaszczyźnie politycznej, ekonomicznej i prawnej – wykształciły się w historycznym rozwoju i podlegają w dalszym ciągu zmianom.

- 2 Historyczny rozwój podatków uzależniony był przede wszystkim od rozwoju gospodarki (głównie zaś od roli pieniądza) oraz od kształtowania się struktur społecznych i politycznych społeczeństw, zwłaszcza zaś od rozwoju demokracji. Zawsze jednak były one świadczeniami jednostek na rzecz ogółu, mającymi w początkowym okresie przede wszystkim charakter dobrowolny (wynikający najczęściej z prawa zwyczajowego), a potem obowiązkowy. Były to świadczenia naturalne albo pieniężne.

Podatki rozwijały się także od świadczenia celowego, często doraźnego, po świadczenie regularne o charakterze ogólnym, od świadczenia ograniczonego tylko do określonych grup społecznych po świadczenia obciążające wszystkich członków danej społeczności. Można przyjąć, że niezależnie od epoki historycznej **trwałymi cechami podatków są ich ścisłe związki z gospodarką oraz ze stosunkiem władzy do jednostki** – zakresem zadań uznawanych w danym czasie za publiczne, finansowanych ze źródeł podatkowych oraz wzajemnych relacji pomiędzy władzą a jednostką. Podatki stanowią jednak przede wszystkim formę przejmowania rezultatów działań gospodarczych jednostek. Dlatego też punktem wyjścia dla określenia podatku powinny być jego cechy ekonomiczne.

II. Polityczne i gospodarcze aspekty opodatkowania

1. Ekonomiczne granice opodatkowania

- 3 Istota ekonomiczna podatku polega, w najszerszym ujęciu, na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Jest to swego rodzaju przymusowa ofiara materialna – przyjmująca współcześnie postać pieniężną – ponoszona na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego. Świadczenie podatkowe nie wynika ze związków rynkowych pomiędzy władzą publiczną (państwem, samorządem) a podatnikiem, lecz ma swoje źródło we władztwie podatkowym. Zakres tych świadczeń zależy głównie od tego, jak szeroko zostaną określone granice potrzeb publicznych. Potrzeby publiczne należy rozważać w dwóch aspektach – politycznym i gospodarczym. Pierwszy z nich jest w pewnym stopniu subiektywny i dość zmienny w czasie, zależy bowiem od tego, jak daleko władza publiczna wkracza w życie gospodarcze i społeczne. Stopień jej ingerencji determinowany jest głównie tym, w jakim zakresie dokonuje ona korekty podziału produktu społecznego poprzez podatki oraz wydatki publiczne, wprowadzając w życie idee państwa świadczącego, które jest w zasadzie równoznaczne z państwem podatkowym. Zwiększenie ciężarów podatkowych to wzrost roli państwa (innej władzy publicznej) przy równoczesnym ograniczeniu funkcjonowania mechanizmów rynkowych w procesach produkcji i wymiany, a także ograniczeniu swobody ekonomicznej (niekiedy nawet politycznej) jednostki. Wzrost opodatkowania nie zawsze prowadzi do wzrostu dochodów publicznych. Zbyt wysokie obciążenia podatkowe powodują bowiem niejednokrotnie zmniejszenie działalności gospodarczej, „ucieczki” podatkowe, a także poszukiwanie przez podatników możliwości stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, prowadzącej często do uchylania się od opodatkowania (oszustwa podatkowe).

Podatnik jest nie tylko dostarczycielem dochodów publicznych (dochodów budżetowych), lecz także wyborcą. Jeżeli uzna, że korzyści ze świadczeń publicznych są mniejsze niż dolegliwości związane z silnym opodatkowaniem, to będzie w wyborach parlamentarnych lub samorządowych głosował na te siły polityczne, które są zwolennikami mniejszej ingerencji władzy publicznej w życie społeczne.

Zważywszy jednak, że nie zawsze można w sposób obiektywny ocenić skutki polityki podatkowej, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę, że ciężary podatkowe mogą być w pewnym stopniu rekompensowane określonymi korzyściami związanymi z wydatkami publicznymi, względy na przyszłą ocenę władzy politycznej nie mogą stanowić dostatecznej przesłanki dla ustalania optymalnej wielkości obciążeń podatkowych. Jest to tym bardziej możliwe, że w zasadzie nie ma takich stanów faktycznych, które ze swej natury powinny być opodatkowane lub też nie. Ta duża swoboda ustawodawcy w wyborze źródeł opodatkowania nie zawsze może być w pełni ograniczona czynnikami politycznymi czy nawet bieżącą kontrolą społeczną wynikającą z konstytucyjnych zasad funkcjonowania społeczeństwa i państwa. Granic opodatkowania nie da się zatem wytyczyć w sposób obiektywny, opierając się tylko na **kryteriach politycznych**. Należy więc poszukiwać ich głównie w **plaszczyźnie gospodarczej**.

Podstawowe znaczenie dla ustalenia granic opodatkowania ma odpowiedź na pytanie, 4
jakie są w danym miejscu i czasie możliwości pokrywania potrzeb publicznych dochodami podatkowymi. Oczywiście jest, że publiczne dochody i wydatki są częścią produktu społecznego, a zatem granic opodatkowania należy szukać w **efektywności ekonomicznej systemu gospodarczego**. Są one wobec tego dość zmienne, uzależnione od koniunktury gospodarczej, jej wpływu na zatrudnienie, inwestycje czy też konsumpcję, jak również od międzynarodowej wymiany gospodarczej. Dobra koniunktura nie musi jednak oznaczać wzrostu opodatkowania – zależy ono bowiem od zapotrzebowania budżetu na środki pieniężne kształtowanego głównie przez **zakres zadań publicznych**. Natomiast w przypadku konfliktu między ograniczonymi możliwościami gospodarki a potrzebami budżetu o stopniu obciążenia podatkowego powinny decydować względy gospodarcze – **możliwości pokrywania przez gospodarkę potrzeb publicznych**. Ważne jest zatem, aby przestrzegać zasady „podatkowego” wkraczania w gospodarkę w zakresie, jaki wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego. Chodzi jednak nie tylko o samą wielkość dochodu, jaka w danym czasie może być przejęta przez budżet, lecz w co najmniej równym stopniu o to, aby „pobranie” podatkowe uwzględniało ekonomiczne zasady funkcjonowania gospodarki – **granica opodatkowania** powinno być zatem przede wszystkim **zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej**, rozpatrywanej zarówno w stosunku do całej gospodarki, jak i poszczególnych podatników – w skali makroekonomicznej i mikroekonomicznej, a także krajowej i międzynarodowej.

Przy zbyt wysokich obciążeniach podatkowych nie tylko nie jest możliwy rozwój gospodarczy, lecz także bardzo często nie jest możliwe uzyskanie zaplanowanych dochodów budżetowych.

Podstawowym warunkiem właściwego działania podatków w gospodarce jest ich **zgodność z zasadami funkcjonowania rynku** – zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i konkurencji. Wykorzystywanie podatków do oddziaływania na gospodarkę nie może oznaczać w żadnym wypadku próby „dyrygowania” nią – zastępowania mechanizmów gospodarczych interwencjonizmem państwowym. Podatki mogą być wykorzystywane jako jego instrumenty tylko pod warunkiem, że ich funkcjonowanie będzie respektowało **rynkowe mechanizmy gospodarcze**, pozostając zbieżne z nimi kierunkowo. 5

- 6 Istotne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania podatków w gospodarce (a nawet szerzej – danin publicznych) ma wyraźne sprecyzowanie wizji ich ekonomicznego funkcjonowania. Chodzi zwłaszcza o to, aby wprowadzenie podatku jako elementu zewnętrznego do układu mechanizmu gospodarczego pozwoliło na jego odpowiednie wkomponowanie w ten układ. Ważne jest bowiem, aby podatki niejako **automatycznie** dostosowywały się do zmiennych w czasie zjawisk gospodarczych. W ten sposób można, z jednej strony, zapewnić trwałość pokrycia potrzeb publicznych, bez konieczności ciągłego zmieniania konstrukcji podatkowych, zaś z drugiej – stworzyć podmiotom gospodarczym możliwość wydłużania horyzontu czasowego rachunku ekonomicznego. Podatek jest bowiem w gospodarce rynkowej jednym z podstawowych elementów planowania gospodarczego, zaś w przypadku przedsiębiorcy – jednym z zasadniczych parametrów rachunku ekonomicznego – zmiennej zewnętrznej wpływającej na kierunek jego wyboru gospodarczego.

2. Zasada zdolności świadczenia

- 7 Opodatkowanie w skali mikroekonomicznej powinno być przede wszystkim zgodne z zasadą zdolności świadczenia – zdolności do zapłacenia podatku przez podmiot nim obciążony. Choć zasada ta wysuwana jest współcześnie na czoło prawnych zasad opodatkowania, nierzadko umieszczanych w konstytucjach poszczególnych państw, to jednak miara tej zdolności ma głównie charakter ekonomiczny. Opodatkowanie bowiem w pierwszym rzędzie ma zachować źródła podatkowe, a także mieć na względzie możliwości rozwoju gospodarczego podatnika. Realizacja opodatkowania według zdolności świadczenia powinna prowadzić do podziału ciężarów podatkowych (ciężarów publicznych) według indywidualnych możliwości świadczenia, opartych na uwzględnianiu wszystkich jej elementów zarówno osobowych, jak i – przede wszystkim – ekonomiczno-finansowych. Chodzi bowiem o to, aby ciężary podatkowe były rozłożone na poszczególnych członków społeczeństwa relatywnie równo, zależnie od ich „siły” ekonomicznej.

Ważne jest, aby gospodarcza zdolność świadczenia oparta była na pewnych zobiektywizowanych miarach ekonomicznych, stosowanych jednolicie do wszystkich podmiotów podlegających opodatkowaniu, co gwarantuje jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym. Jeżeli nawet w konkretnym przypadku względy socjalne (osobiste, rodzinne) mogą doprowadzić do pewnego zróżnicowania ciężarów podatkowych, to punktu wyjścia do takiego pozagospodarczego zróżnicowania należy szukać w ustaleniu ekonomicznej miary zdolności świadczenia. Powinna ona decydować o podmiotowym i przedmiotowym zakresie opodatkowania oraz o jego wysokości. Ostatecznie o ciężarze podatkowym przesądza to, w jakim stopniu podmioty stosujące prawo realizują zasadę zdolności świadczenia, jak kształtują ją administracja i sądy.

- 8 Zdolność świadczenia ma chronić podatników przed obciążeniem ponad granice określone ekonomiczną zdolnością wytwórczą. Należy jednak wyraźnie rozdzielić **potencjalną zdolność świadczenia** (wytwórczą), która powinna być brana pod uwagę przy tworzeniu prawa podatkowego, od zdolności, jaka występuje w praktyce podatkowej. Ustawodawca podatkowy nie może bowiem zmuszać podatnika do pełnego wykorzystywania jego potencjalnych zdolności – do osiągania określonych efektów gospodarczych zwiększających jego zdolność podatkową. Jednak tworząc prawo podatkowe, które w odpowiedni sposób uruchamia motywację do zwiększania wysiłków podatnika skierowanych na powiększenie dochodu, przychodu czy majątku, uzyskuje się zbliżenie rzeczywistych efektów działalności podatnika do jego potencjalnych możliwości ekonomicznych. Ustalając zatem granice

opodatkowania, należy mieć na względzie możliwości rozwojowe gospodarki, zwłaszcza zaś indywidualne motywacje ekonomiczne. Istotne jest, aby prawodawca miał na względzie nie tylko samą wysokość obciążenia podatkowego, lecz także, a może przede wszystkim, wysokość dochodu, jakim dysponują członkowie danego społeczeństwa po opodatkowaniu. Przykładem mogą być współcześnie wysokie obciążenia podatkowe w krajach skandynawskich, które na ogół nie wywołują większego niezadowolenia społecznego, gdyż rekompensowane jest to daleko idącymi świadczeniami publicznymi.

Zdolność świadczenia odnosi się w zasadzie do **podatków bezpośrednich**, kiedy to podmiot prawny jest równocześnie podmiotem ekonomicznym, obciążonym ciężarem podatkowym. Inaczej jest jednak w przypadku podatków pośrednich, gdzie ma miejsce rozdzielanie tych podmiotów, a podmiot ekonomiczny jest w praktyce podmiotem anonimowym. Powoduje to trudności w określaniu rzeczywistych ciężarów podatkowych, a także w ustaleniu prawa do zwrotu nadpłaty podatku. W niektórych państwach prawo do zwrotu nadpłaty podatku pośredniego wiąże się jedynie z samą zapłatą podatku, w innych natomiast występuje jeszcze druga przesłanka, jaką jest poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku.

Ustalając zdolność świadczenia, należy brać pod uwagę, że podatnik obciążony jest również **podatkami pośrednimi**, które zwłaszcza w przypadku podatników o niskich dochodach mogą stanowić znaczny ciężar podatkowy. Ważne jest przy tym, że w pośrednich podatkach konsumpcyjnych obciążenie pieniężne związane jest nie z rezultatami działalności gospodarczej, lecz z wydatkami podatnika; w przypadku towarów o małej elastyczności popytu (głównie towary zaspokajające podstawowe potrzeby konsumpcyjne) zmniejszenie obciążeń podatkowych przez ograniczenie wydatków w zasadzie nie występuje, co powoduje, że – inaczej niż w podatkach bezpośrednich – podatnik ma ograniczone możliwości dostosowywania się do zmieniających się obciążeń daninowych, zwłaszcza zaś przy wysokiej inflacji.

3. Skutki ekonomiczne opodatkowania

Warunkiem osiągnięcia założonych celów opodatkowania jest przede wszystkim wyraźna wizja jego skutków ekonomicznych. Stanowi to zasadniczą przesłankę zmniejszenia rozbieżności pomiędzy tym, co zamierzano osiągnąć, a tym, co uzyskano. Chodzi również o trafne ustalenie wszelkich skutków gospodarczych, jakie związane są z opodatkowaniem, a więc także skutków ubocznych, które nieraz mogą być sprzeczne z założonymi celami opodatkowania. Istotne jest zwłaszcza, aby w polityce podatkowej dostrzegać wzajemne, często o charakterze zwrotnym, oddziaływanie na siebie opodatkowania i gospodarki. Poważne znaczenie z tego punktu widzenia ma elastyczność opodatkowania, jego zdolność dostosowywania się do zmieniającej się koniunktury gospodarczej. Zależy to głównie od przedmiotu opodatkowania, a także techniki ustalania i poboru podatku.

Funkcjonowanie ogólnego podatku obrotowego, zwłaszcza zaś podatku od wartości dodanej, uzależnione jest przede wszystkim od konsumpcji, co powoduje, że podatek ten wykazuje znaczną „wrażliwość” na zmiany w koniunkturze gospodarczej, determinującej z kolei jego „wydajność” jako źródła dochodów budżetowych. Dodatkowym elementem zwiększającym elastyczność rozpatrywanego podatku, jego uzależnienie od zmian w gospodarce jest dokonywanie poboru podatkowego „u źródła”, a więc w momencie realizacji obrotu. W ogólnym podatku obrotowym mamy bowiem do czynienia z „zamkniętym” podatkowoprawnym stanem faktycznym, kiedy to powstają jednocześnie obowiązek i zobowiązanie podatkowe.

Podatki dochodowe (zwłaszcza obciążające dochody osobiste) są bez wątpienia mniej podatne na oddziaływanie koniunktury gospodarczej niż podatki obrotowe, chociaż wykazują znaczny stopień wrażliwości na zmiany poziomu wynagrodzeń oraz kształtowanie się bezrobocia. Najmniej podatne na wahania koniunktury gospodarczej są podatki niezwiązane bezpośrednio z gospodarką, zwłaszcza zaś te o stabilnym, względnie stałym zakresie przedmiotowym, związane z samym posiadaniem majątku (głównie podatki lokalne powiązane z posiadaniem nieruchomości gruntowych lub budynkowych).

Tworząc określony system podatkowy lub dokonując jego modyfikacji, prawodawca powinien zwracać uwagę na to, aby przy wyborze poszczególnych konstrukcji podatkowych, szczególnie zaś przedmiotu opodatkowania oraz metody wymiaru i poboru podatków, zachować odpowiednie relacje pomiędzy podatkami wykazującymi znaczny stopień wrażliwości na wahania koniunktury gospodarczej oraz podatkami, które są mniej podatne na jej zmiany.

Podstawowym warunkiem właściwego działania podatków w gospodarce jest ich zgodność z zasadami funkcjonowania rynku, zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i konkurencji. Powstaje pytanie, czy podatki powinny być **neutralne** w stosunku do gospodarki, a więc oddziaływać na nią niejako automatycznie w wyniku samego przesunięcia środków pieniężnych pomiędzy podatnikami a państwem, czy też można je wykorzystać do **celowego** na nią oddziaływania. Jest to współcześnie zagadnienie dość kontrowersyjne, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę poglądy zwolenników neoliberalnej polityki gospodarczej, opowiadających się za ograniczeniem interwencji w gospodarkę. Wydaje się, że podatki mogą być w pewnym zakresie wykorzystywane jako instrumenty oddziaływania na gospodarkę, pod warunkiem jednak, że ich **działanie jest zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki**. Nie należy mimo wszystko przeceniać oddziaływania na gospodarkę instrumentami podatkowymi i wiązać z nimi zbyt daleko idących oczekiwań. Wykorzystując podatki do przeciwdziałania bezrobociu, pobudzania procesów inwestycyjnych czy też oddziaływania na stabilizację wartości pieniądza i zapobiegania inflacji, nie należy zapominać, że główną przesłanką wprowadzania ich w życie jest **cel fiskalny**, zaś raczej wyjątkowo względy pozafiskalne (co oczywiście nie oznacza, że politykę podatkową można sprowadzać jedynie do realizacji celu fiskalnego). **Podatek może być zatem tylko jednym z instrumentów oddziaływania na gospodarkę**, którego skuteczność zależna jest od zgodności z innymi instrumentami stosowanymi przez państwo (np. instrumenty pieniężne i kredytowe, wydatki budżetowe), od właściwego doboru tych instrumentów w danym miejscu i czasie, zwłaszcza zaś od tego, na ile są one zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki.

Analiza ekonomiczna opodatkowania powinna być dokonywana także z uwzględnieniem wzajemnego wpływu na siebie gospodarek poszczególnych państw. Ma to istotne znaczenie zwłaszcza współcześnie, w dobie globalizacji gospodarki, powstawania ponadnarodowych struktur gospodarczych swobodnego przepływu ludzi i towarów pomiędzy poszczególnymi państwami. Obecnie, kiedy większość przeszkód w międzynarodowym obiegu kapitałów, usług i technologii zostaje znoszona, różnice w opodatkowaniu występujące w poszczególnych krajach, zwłaszcza zaś wynikające z nierównego wykorzystywania podatków do oddziaływania na gospodarkę, mogą stanowić istotną przeszkodę w integracji ekonomicznej i społecznej. Przyjęta w danym państwie polityka podatkowa może mieć zatem poważny wpływ na funkcjonowanie gospodarki także w innych państwach. Systemy podatkowe państw współczesnych wzajemnie się przenikają, co powoduje, że polityka

podatkowa określonego państwa „wychodzi” poza jego granice, wpływając, nieraz bardzo istotnie, na gospodarkę innego państwa.

Globalizacja gospodarki powoduje, że określone podatki występują niejednokrotnie na obszarach podlegających jurysdykcji kilku, a nawet wielu państw. Państwa, w tym przypadku Polska, przy ustalaniu ich wpływu na gospodarkę, zarówno kształtowanego świadomie przez prawodawcę, jak i naturalnego wpływu wynikającego z samych mechanizmów rynkowych, powinny brać pod uwagę także politykę podatkową realizowaną w innych państwach. Chodzi zwłaszcza o obserwowaną obecnie coraz wyraźniej nasilającą się swoistą konkurencją podatkową pomiędzy państwami. Jest ona nie tylko niebezpieczna dla możliwości prowadzenia w określonym państwie samodzielnej polityki podatkowej, lecz także w istotnym stopniu zakłóca same mechanizmy funkcjonowania gospodarki oraz prowadzi do trudności w funkcjonowaniu jego budżetu.

Konkurencja podatkowa prowadzi do „fiskalnego skutku zewnętrznego” przejawiającego się we współzależności polityki podatkowej jednego państwa od polityki innego państwa (grupy państw), skutkującej wzajemnym wpływem na wielkość produktu globalnego uzyskiwanego w tych państwach. Polityka podatkowa podporządkowana jest w tym przypadku polityce gospodarczej określonego państwa, w szczególności zaś jako istotny element konkurencji w zakresie pozyskiwania inwestycji podmiotów gospodarczych, zwłaszcza funkcjonujących w skali międzynarodowej. W wyniku takiej polityki państwo, które pozyskało inwestycje, co prawda może stracić pewne wpływy do budżetu, ale z punktu widzenia całej polityki gospodarczej z reguły zyskuje poprzez wzrost nakładów inwestycyjnych. Gorsza jest natomiast sytuacja finansowa państwa, z którego odpływają inwestycje.

Międzynarodowa konkurencja podatkowa, jako jeden z zasadniczych elementów polityki gospodarczej poszczególnych państw, nasiliła się znacznie w obecnym stuleciu (zwłaszcza zaś w ostatnich latach). Jest ona bez wątpienia znakiem obecnych czasów, w szczególności zaś wzmoczonej globalizacji społecznej i gospodarczej, prowadzącej do faktycznego ograniczania suwerenności poszczególnych państw. Nie można jej oczywiście całkowicie wyeliminować, ale można w jakimś zakresie „ucywiliżować” działania będące jej efektem, przyjąć w skali międzynarodowej pewne rozwiązanie prawne ograniczające jej negatywne skutki. Intensywne prace w tym zakresie można w ostatnim czasie zaobserwować zarówno w Unii Europejskiej, jak i w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Globalizacja gospodarki powoduje w ostatecznym efekcie, jak powszechnie przyjmuje się w literaturze, konieczność zerwania z „prowincjonalnym podejściem do podatków”. Dokonanie tego w drodze określonych umów i porozumień międzynarodowych jest niezwykle żmudne i czasochłonne oraz nie zawsze przynosi założone efekty. Chodzi tu bowiem głównie o ograniczenie suwerenności określonego państwa, której jednym z istotnych przejawów jest jego swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego. Niewątpliwie znacznie łatwiej można zmniejszyć „prowincjonalne podejście do podatków” w ramach określonych wspólnot politycznych i gospodarczych, gdzie samo ich utworzenie wymaga zgody państw wchodzących w skład tych wspólnot na ograniczenie ich suwerenności. Dotyczy to w szczególności Unii Europejskiej, w której harmonizacja podatków odgrywa niezwykle istotną rolę. Stanowi ona bowiem jeden z zasadniczych warunków ujednoczenia prawa wewnątrz państw wchodzących w skład Unii.

Zadaniem Unii Europejskiej jest m.in., poprzez utworzenie wspólnego rynku wewnętrznego, popieranie w całej Unii **harmonijnego, zrównoważonego i stabilnego rozwoju gospodarczego oraz stabilności cen, pełnego zatrudnienia i postępu społecznego oraz wy-**

sokiego poziomu ochrony środowiska naturalnego. Nie ulega wątpliwości, że w polityce tworzenia prawa podatkowego polski prawodawca – szukając kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi opodatkowania – musi uwzględniać także podstawowe cele, jakie legły u podstaw powołania do życia Unii Europejskiej.

W tytule VII Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw” znajduje się rozdział 2 pt. „Postanowienia podatkowe” (art. 110–113; dawne art. 90–93 TWE). Treść tego rozdziału ma ważne znaczenie dla kształtowania prawa podatkowego w poszczególnych państwach członkowskich, determinując w istotnym zakresie ogólne kierunki ich polityki podatkowej. Do tego nie ogranicza się jednak rola tych postanowień. Zawarte w analizowanym rozdziale przepisy art. 113 (dawny art. 93 TWE) odnoszą się bowiem bezpośrednio do określonych rodzajów podatków. Zgodnie z jego treścią Rada uchwała przepisy **dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.**

W harmonizacji podatków w Unii Europejskiej chodzi przede wszystkim o istotne zbliżenie do siebie poszczególnych systemów podatkowych. Podstawowym jej celem jest zatem – w najszerszym ujęciu – doprowadzenie do stworzenia w państwach należących do Unii takich systemów podatkowych, które nie będą ograniczały funkcjonowania rynku unijnego. Wziąwszy pod uwagę, że najbardziej „wrażliwy” na funkcjonowanie gospodarki jest podatek obrotowy, poddaje się go w najszerszym zakresie procesowi harmonizacji. Natomiast w przypadku podatków pośrednich – podatków dochodowych i majątkowych – nakaz ich harmonizacji nie jest bezpośrednio określony w Traktacie, co nie oznacza, że podatki te nie są objęte procesem harmonizacji. Obejmuje ona również te podatki, choć bez wątplenia nie w tak szerokim zakresie, jak to ma miejsce w przypadku podatków pośrednich. Ogólnej podstawy prawnej harmonizacji tych podatków należy szukać w postanowieniach tytułu VII Traktatu: „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw”, w szczególności zaś w art. 115 (dawny art. 94 TWE), zgodnie z którym Rada uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, **które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.** Do tego rodzaju uregulowań należy zaliczyć konstrukcje prawne podatków dochodowych (podatków od przyrostu czystego majątku), funkcjonujące w poszczególnych państwach UE, które mogą (przy odmiennym unormowaniu ich w tych państwach) w istotnym stopniu ograniczać swobodę przepływu strumieni dochodów (dywidend, odsetek, opłat licencyjnych) oraz kapitałów pomiędzy państwami do niej należącymi.

Cele opodatkowania realizowane są w określonych formach prawnych. Jest ono bowiem nie tylko zjawiskiem historycznym i ekonomicznym, lecz również prawnym. Istotne dla pojęcia podatku są zatem również jego cechy prawne.

§ 2. Cechy prawne podatku

I. Uwagi ogólne

- 12 Państwo (lub inny związek publicznoprawny) uzyskuje środki pieniężne, wykorzystując różnorodne formy prawne i organizacyjne, w tym także wynikające z jego powiązań

rynkowych z innymi podmiotami. Istotą prawną podatku nie jest więc to, że podmiotem stosunków prawnych jest państwo, lecz **szczególna jego legitymacja** do żądania ze strony podatnika świadczenia pieniężnego. Dla określenia cech prawnych podatku należy więc wyraźnie przeciwstawić prawno-organizacyjne formy przesuwania środków pieniężnych oparte na regułach wynikających z przepisów prawa cywilnego (prywatnego) formom opartym na regułach prawa publicznego.

Z prawnego punktu widzenia podatek należy przeciwstawić cenie – podatek nie stanowi ceny za usługę świadczoną przez państwo lub inny związek publicznoprawny. Dlatego też podatnik nie może z tytułu dokonanego świadczenia podatkowego kwestionować wydatków publicznych – wykorzystywania jego środków pieniężnych pozyskanych przez podatki. Ma natomiast prawo do ich kwestionowania jako jednostka funkcjonująca w społeczeństwie, zwłaszcza zaś gdy wydatki te nie w pełni respektują konstytucyjne zasady funkcjonowania społeczeństwa i państwa. Legitymacją prawną kontroli wydatków publicznych są bowiem ogólne zasady demokracji wynikające z ustroju politycznego danego państwa, a nie dokonane świadczenia podatkowe.

Podatek w swym rozwoju historycznym charakteryzował się zawsze bardzo swoistą cechą – **świadczeniem jednostki na rzecz państwa lub innego podmiotu publicznego (władcy), któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie**. Przybierało ono różną formę (naturalną, pieniężną), czasami oparte było na zwyczaju, a nawet miało charakter dobrowolny. W miarę upływu czasu, pozostając nadal świadczeniem jednostronnym (nieekwiwalentnym), uzyskiwało coraz wyraźniej formę prawną, zarówno gdy chodzi o jego stanowienie, jak i stosowanie. Chodziło bowiem o stworzenie prawnych gwarancji ochrony jednostki przed dowolnym nakładaniem świadczeń podatkowych ze strony władzy. Jednostronność świadczenia podatkowego jako stałą, historyczną cechę podatku należy widzieć obecnie w kontekście współczesnych reguł funkcjonowania prawa podatkowego. 13

II. Władztwo podatkowe państwa (innego podmiotu publicznoprawnego)

Prawo do nakładania na określone podmioty obowiązku świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia ze strony państwa, wynika z władztwa państwowego (publicznoprawnego), suwerenności państwa na danym obszarze, którego przejawem jest m.in. prawo do nakładania podatków. Wynika z tego także przymusowość podatku, eksponowana często w literaturze jako jedna z głównych jego cech prawnych. Nie wydaje się to słuszne. Przymusowość jest bowiem jedną z zasadniczych cech prawa w ogóle, a nie tylko prawa podatkowego. Występuje ona nawet w prawie cywilnym, gdzie przy spełnieniu określonego świadczenia podmiot stosunku prawnego może się domagać spełnienia wzajemnego świadczenia przez drugi jego podmiot, także wykorzystując środki przymusu zagwarantowane przez państwo. W prawie podatkowym sytuacja jest w gruncie rzeczy podobna, pod warunkiem że weźmie się pod uwagę podstawową cechę podatku – obowiązek spełnienia świadczenia bez świadczenia wzajemnego. Wynika on z ustawy, która niejako zastępuje umowę cywilnoprawną. Dlatego też ustawa podatkowa musi mieć znacznie rozbudowaną treść i precyzyjny sposób uregulowania. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego nie jest bowiem kształtowany przez strony tego stosunku, lecz bezpośrednio w samej ustawie. Także wówczas, gdy podatnik staje się już dłużnikiem wobec państwa (reprezentowanego przez organ administracji) jako wierzyciela z konkretnego stosunku zobowiązaniowego, sam stosunek zobowiązaniowy jest ściśle podporządkowany ustawie. Nie zależy on bowiem, tak jak w prawie cywilnym, od woli podmiotu uprawnionego tego stosunku, lecz od 14

treści norm prawnych zawartych w ustawie podatkowej. Chociaż więc administracja podatkowa jest wierzycielem w stosunku zobowiązania podatkowego, występując w imieniu państwa, należy przyjąć, że w państwie prawnym powinna być ona nie tyle reprezentantem Skarbu Państwa, co podmiotem realizującym prawo podatkowe zgodnie z podstawowymi zasadami funkcjonowania tego państwa.

Treść stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym kształtowana jest nie przez jego strony jako swego rodzaju kompromis pomiędzy ich interesami, lecz wynika z woli ustawodawcy. Rola obu podmiotów stosunku zobowiązaniowego sprowadza się więc w zasadzie do realizacji norm ustaw podatkowych. Przy określaniu cech prawnych podatku istotne jest zatem nie tyle samo władztwo podatkowe państwa i związany z tym przymus państwowy, który należy postrzegać głównie w płaszczyźnie politycznej, lecz **przejście podatku z faktycznego stosunku władztwa państwowego w płaszczyznę prawną** – związku pomiędzy normodawcą a adresatem normy prawnej. Na związek ten, mający podstawowe znaczenie dla prawa podatkowego, nie zwraca się zwykle uwagi w prawie cywilnym, w którym strony, a nie prawodawca, kształtują stosunek prawny na zasadzie swobody umów i autonomii ich woli. Natomiast w prawie podatkowym normodawca poprzez regulację prawną wkracza w sposób bezpośredni w życie społeczne, formułując dla określonych sytuacji odpowiadające im zobowiązania adresatów norm, co powoduje, że stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym nie jest następstwem woli podmiotu zobowiązania (podatnika), lecz występującego u niego stanu faktycznego (z reguły określonej czynności prawnej lub sytuacji gospodarczej), odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Istnieje przy tym znaczna swoboda prawodawcy w wyborze rodzaju zjawisk społecznych, które poddawane są opodatkowaniu. Decydujące znaczenie ma tu bowiem **wola prawodawcy**, a nie charakter czy też istota tych zjawisk. Dlatego też powinny istnieć określone reguły prawne, głównie **reguły konstytucyjne**, ograniczające możliwości zbyt swobodnego tworzenia prawa podatkowego. Jest to tym bardziej konieczne, gdy się zważy, że obciążenia podatkowe uzależnione są głównie od przewidywanych wydatków budżetowych, które mają tendencję do wzrostu.

III. Cechy determinujące miejsce prawa podatkowego w systemie prawa

- 15 Przy określaniu cech prawnych podatku podstawowe znaczenie mają te z nich, które determinują miejsce prawa podatkowego w systemie prawa, określając także jego specyfikę. Cechy te powinny być równocześnie znaczące przy stanowieniu i stosowaniu prawa podatkowego.

Najważniejszą, z prawnego punktu widzenia, cechą podatku, związaną także z jego rozwojem historycznym oraz istotą ekonomiczną, jest **nakładanie** na określone podmioty przez władzę publiczną (głównie państwo) **świadczenia pieniężnego** służącego pokrywaniu potrzeb publicznych (mającego nieraz także cele uboczne), **któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie tej władzy**. Cecha ta pociąga za sobą drugą ważną cechę podatku, wykształconą w toku jego rozwoju jako instytucji prawnej, a mianowicie, że obowiązkiem świadczenia podatkowego mogą być objęte tylko te podmioty, które są **związane ze stanem faktycznym, z jakim ustawa łączy obowiązek podatkowy**.

Wskazane cechy stanowią punkt wyjścia do dalszych rozważań zawartych w tej części pracy, a poświęconych miejscu prawa podatkowego w systemie prawa, strukturze systemu prawa podatkowego, konstytucyjnym podstawom opodatkowania, a także jego stosowaniu, ze szczególnym uwzględnieniem źródeł prawa podatkowego i jego wykładni.

Rozdział II. Prawo podatkowe w systemie prawa

Literatura: *E. Blumenstein*, System des Steuerrechts, Zürich 1971; *I. Czaja-Hliniak* (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012; *W. Dawidowicz*, Wstęp do nauk prawno-administracyjnych, Warszawa 1974; *M. Goetel, M. Lemonnir* (red.), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011; *H. Haller*, Zur Problematik eines rationales Steuersystems, Kiel 1965; *Z. Radwański*, Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego [w:] Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa, Wrocław 1982; *A. Stelmachowski*, Wstęp do teorii prawa cywilnego, Warszawa 1984; *tenże*, Zarys teorii prawa cywilnego, Warszawa 1998; *A. Wasilewski*, Kodyfikacja prawa administracyjnego, Warszawa 1988; *J. Wróblewski*, Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie [w:] *A. Lopatka* (red.), Metody badania prawa, Wrocław 1973; *Z. Ziemiński*, Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa, Warszawa 1974; *tenże*, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980.

§ 1. Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym

I. Uwagi ogólne

Trudności w określeniu granic poszczególnych gałęzi prawa wynikają przede wszystkim z różnorodności stosunków społecznych podlegających regulacji prawnej, a także ich znacznej zmienności. Jest to szczególnie widoczne w okresach zasadniczych przekształceń ustroju politycznego i gospodarczego, kiedy dochodzi do podstawowych zmian zarówno w przedmiocie regulacji prawnej, jak i jej metodzie, prowadzących do zmian zakresu regulacji prawnej zaliczanej do jednej gałęzi prawa, a także przechodzenia regulacji zaliczanych dotychczas do jednej gałęzi prawa w obszar regulacji objętej inną. 16

Biorąc pod uwagę znaczny stopień umowności kryteriów podziału prawa na gałęzie, jak również płynność granic samych obszarów regulacji prawnej zaliczanych do poszczególnych gałęzi prawa, rodzi się pytanie o sens takiego podziału, zwłaszcza zaś o jego znaczenie dla praktyki funkcjonowania prawa. Wydaje się, że tak jak nie należy traktować podziału prawa na gałęzie zbyt rygorystycznie, przywiązując do niego nadmierną wagę, tak też nie powinno się z niego całkowicie rezygnować, traktując go jedynie w kategoriach historycznych. Można bowiem, dokonując podziału prawa, wskazać zarówno na elementy wspólne dla całego systemu, jak i na cechy specyficzne, charakteryzujące instytucje prawne danej gałęzi. Jest to przydatne przy tworzeniu i stosowaniu prawa, gdyż wychodząc od podstawowych zasad i reguł właściwych dla prawa w ogóle, można uwzględniać także zasady i reguły ukształtowane w obrębie instytucji zaliczanych do określonej gałęzi prawa. Sam podział

prawa na gałęzi ma bowiem przede wszystkim sens wtedy, gdy przynosi praktyczne skutki w funkcjonowaniu prawa, jak również, co się z tym w pewnym stopniu wiąże, wpływa na procesy badawcze oraz edukację prawniczą.

Ważne jest, aby podział prawa na gałęzi odbywał się przy przyjęciu istotnych kryteriów wskazujących na podobieństwa i różnice poszczególnych instytucji prawnych. Zaliczane do danej gałęzi instytucje powinny obejmować w miarę szeroki zakres stosunków społecznych i być pomiędzy sobą wyraźnie powiązane węzłem jedności podmiotowej lub przedmiotowej. Dlatego też należy krytycznie ocenić nadmierne rozdrabnianie klasyfikacyjne systemu prawa – tworzenie znacznej liczby gałęzi prawa – w sytuacji gdy pewne zespoły instytucji prawnych z powodzeniem można zakwalifikować do jednej gałęzi. Ma to również ujemny wpływ na proces dydaktyczny, w którym często gubi się podstawowe cechy właściwe dla prawa w ogóle, koncentrując się w wielu przypadkach na samej analizie aktów normatywnych zaliczanych do wyodrębnionej, głównie ze względów dydaktycznych, gałęzi prawa.

- 17 Wyodrębnienie w określonym systemie danej gałęzi powinno przede wszystkim następować, gdy ułatwia stosowanie prawa – wskazuje kierunki rozstrzygnięć w danej sprawie, opartych nie tylko na regułach i zasadach właściwych dla prawa w ogóle, lecz także specyficznych dla danej gałęzi. Niekiedy, w sytuacji podstawowych przeobrażeń politycznych i gospodarczych, może dojść do wydzielenia się z określonej gałęzi prawa nowych gałęzi, które w zasadniczo odmiennych warunkach ustrojowych wykazują na tyle istotne odrębności, że ze względów praktycznych wymagają usamodzielnienia. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku **prawa finansowego**, które uległo w Polsce istotnym przekształceniom, prowadzącym m.in. do coraz wyraźniejszego wyodrębniania się z niego **prawa bankowego** – przechodzącego w znacznym stopniu w obszar regulacji cywilnoprawnej – oraz **prawa podatkowego** – tworzącego odrębną gałąź prawa, charakteryzującą się właściwymi dla niej zasadami tworzenia i stosowania prawa oraz przedmiotem i metodą regulacji prawnej.

II. Przedmiot regulacji prawnej w prawie podatkowym

- 18 Przedmiot i metoda regulacji prawnej są najczęściej stosowanymi kryteriami podziału prawa na gałęzi. Pomimo ich umowności i pewnej kontrowersyjności kryteria te mogą być wykorzystywane dla wskazania cech danej gałęzi decydujących o możliwości jej wyodrębnienia w ramach systemu prawa, a także przesądzających o jej miejscu w tym systemie.

Przez **przedmiot regulacji** prawnej rozumie się najczęściej rodzaj stosunków społecznych normowanych przez prawo. Stosunki społeczne to, w najszerszym ujęciu, tego rodzaju związki pomiędzy określonymi podmiotami, w których zachowanie jednego z nich oddziałuje na sprawy drugiego. Prawo podatkowe ma za swój przedmiot stosunki społeczne należące do szeroko rozumianych zjawisk ekonomicznych. Są to ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy ogółem, reprezentowanym przez państwo lub inny związek publicznoprawny, oraz jednostkami. Ich źródłem jest władztwo państwowe, a nie komercyjne stosunki podziału wynikające z praw ekonomicznych rządzących produkcją i wymianą. Dlatego też stosunki społeczne w prawie podatkowym charakteryzują się swoistymi tylko dla nich cechami, decydującymi o wyodrębnieniu tego prawa w ramach określonego systemu prawa. Państwo (lub inny związek publicznoprawny), które zawsze występuje w tych stosunkach, ma prawo żądania od innego podmiotu świadczenia pieniężnego bez wzajemnego świadczenia ze swojej strony. Ta najbardziej istotna cecha prawna

podatku, określana nieraz jako swoisty fenomen tego prawa, wskazuje na specyfikę prawa podatkowego i jego miejsce w systemie prawa. Ma ona także podstawowe znaczenie dla tworzenia prawa podatkowego i jego stosowania.

Stosunki społeczne regulowane normami prawa podatkowego powstają, istnieją lub też 19
wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je uzyskał w związku z prowadzoną przez siebie działalnością lub w inny sposób wszedł w ich posiadanie, na rzecz państwa (lub innego podmiotu publicznoprawnego). Sytuacje, które rodzą obowiązek określonego zachowania się tych podmiotów, są w przypadku prawa podatkowego w zasadzie, poza pewnymi mało znaczącymi wyjątkami, sytuacjami gospodarczymi. Związane są one mocno ze **sferą obrotu prawnego**. Normy prawa podatkowego nie regulują jednak stosunków społecznych dotyczących wzajemnego oddziaływania podmiotów uczestniczących w obrocie, lecz stosunki pomiędzy państwem a podmiotami obciążonymi obowiązkiem świadczeń pieniężnych na jego rzecz. Obowiązek ten ma swoje źródło wyłącznie w prawie podatkowym, powołującym do życia stosunki społeczne, które tylko jemu zawdzięczają swoje istnienie. Będą to zatem **stanowione (tetyczne) stosunki społeczne**. Nie są to bowiem naturalne więzi społeczne, które przez regulację prawną stają się stosunkami prawnymi, lecz **więzi powstające z woli prawodawcy**, który wkra-
cza w sferę stosunków majątkowych określonych podmiotów, wyznaczając im obowiązek zachowania się ustalonego przez prawo. O opodatkowaniu pewnych zjawisk społecznych nie decydują te zjawiska „same z siebie”, ze swej istoty czy logiki, lecz przesądza o tym wola prawodawcy. Dlatego też nie ma w zasadzie bliższych związków pomiędzy zjawiskami społecznymi, które mogą lub powinny być opodatkowane, co powoduje, że granic tych zjawisk nie powinno się rozszerzać w procesie stosowania prawa ponad to, co zostało przyjęte w ustawach.

Związek przedmiotu regulacji prawnej ze stosunkami społecznymi w sferze gospodar- 20
czej powoduje **istotne powiązania prawa podatkowego z prawem cywilnym**. Powiązania te nie dotyczą jednak samego przedmiotu regulacji prawnej, który jest tu zasadniczo odmienny, wzięwszy pod uwagę różne stosunki prawne regulowane przez prawo podatkowe i prawo cywilne. Związki obu gałęzi prawa wynikają natomiast – dokładniej ujmując – z ich funkcjonowania w obszarze zjawisk gospodarczych w szerokim tego słowa znaczeniu. Wydaje się, że trudno znaleźć tak daleko idące powiązania pomiędzy prawem publicznym i prywatnym jak w przypadku tych dwóch gałęzi prawa. Zrozumienie tych związków stanowi jeden z najważniejszych warunków właściwego stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

Normy prawa podatkowego regulują stosunki społeczne pomiędzy państwem (innym 21
podmiotem publicznoprawnym) a jednostką, związane z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami. Tego rodzaju stosunki nie występują w innych gałęziach prawa, co powoduje, że **przedmiot regulacji można uznać za podstawowe kryterium dla określenia tego prawa**, zwłaszcza zaś ustalenia jego miejsca w systemie prawa. Równocześnie przesądza on o stosowanej w tym prawie metodzie regulacji prawnej. Ważne jest przy tym, że prawodawca nie ma możliwości wyboru metody regulacji prawnej – administracyjnoprawnej czy też cywilnoprawnej – jak to ma miejsce w większości gałęzi prawa, lecz ze względu na fakt nieekwiwalentności świadczenia podatkowego może być tu stosowana **wyłącznie administracyjnoprawna metoda regulacji**. Wzięwszy jednak pod uwagę, że o stosowaniu tej metody decyduje przedmiot regulacji prawnej, jak również fakt występowania jej w szerokim zakresie także w innych gałęziach