



Wydawnictwo
Uniwersytetu
Wrocławskiego

Maciej Nowakowski

Uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym

Wrocław 2024

Uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym

Prace Naukowe
Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Seria: **e-Monografie**

Nr 224



<https://doi.org/10.19195/978-83-229-3972-7>

Publikacja dostępna również w Bibliotece Cyfrowej
Uniwersytetu Wrocławskiego:

<https://bibliotekacyfrowa.pl/publication/158391>

Maciej Nowakowski
Uniwersytet Wrocławski
ORCID: [0009-0007-9614-2810](https://orcid.org/0009-0007-9614-2810)

Uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym

Wrocław 2024

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

mgr Bożena Górna – członek

mgr Aleksandra Lassota – członek

Recenzenci:

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

dr hab. Anna Zalcewicz, Politechnika Warszawska

© Copyright by Maciej Nowakowski, Wrocław 2024

Korekta: *Sebastian Surendra*

Projekt okładki do serii e-Monografie: *Karolina Drozd*

Wykonanie okładki: *Agnieszka Buszewska*

Skład i opracowanie techniczne: *Maciej Torz*

Opracowanie redakcyjne i graficzne

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

Wydawca

Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego

Wydawnictwo „Szermierz” sp. z o.o.

<https://doi.org/10.19195/978-83-229-3972-7>

ISBN 978-83-229-3972-7

Spis treści

Wykaz skrótów	11
Akty prawne	11
Pozostałe	12
Wprowadzenie	13
Rozdział I	
Uprawnienie jako komponent treści stosunku prawnego zobowiązania	21
1. Uwagi wstępne	21
2. Realizacja normy prawnej a stosunek prawny	22
3. Pojęcie i istota stosunku prawnego	27
4. Typy stosunków prawnych	30
5. Stosunek zobowiązaniowy	31
6. Stosunek administracyjnoprawny	33
7. Uprawnienie a stosunek prawny typu dualistycznego	36
8. Komponenty stosunku prawnego	39
8.1. Wyróżnienie podmiotów stosunku prawnego zobowiązania ..	39
8.2. Wyróżnienie strony stosunku prawnego	41
8.3. Wyróżnienie przedmiotu stosunku prawnego zobowiązania ..	42
8.4. Istota uprawnienia i obowiązku jako składników treści stosunku prawnego	44
9. Miejsce i definicja uprawnień w teorii prawa	47
10. Teorie korelatywności	50
10.1. Uprawnienie i obowiązek jako wzajemny korelat	52
10.2. Podział korelacji uprawnień i obowiązków	54
11. Uprawnienie a kompetencja organów administracji publicznej	56

12. Uprawnienie jako narzędzie kształtowania relacji między podmiotami	63
13. Podsumowanie	64
Rozdział II	
Istota uprawnienia w prawie publicznym.....	66
1. Uwagi wstępne.....	66
2. Podstawa normatywna uprawnienia w prawie publicznym	67
2.1. Zarys genezy uprawnienia w prawie publicznym.....	67
2.2. Konstytucja RP jako normatywne źródło wolności i praw	71
2.3. Wolność i prawo jako źródło uprawnień	76
2.4. Relacja wolności i prawa w ujęciu doktrynalnym.....	81
2.5. Wolność, prawo a uprawnienie – zakres pojęciowy.....	83
2.6. Wolność i prawo a uprawnienie	85
2.7. Relacja prawa do uprawnienia.....	87
3. Publiczne prawa podmiotowe jako podstawa uprawnienia	87
3.1. Administracyjnoprawna metoda regulacji a uprawnienie.....	87
3.2. Nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego a kształt uprawnień	89
3.3. Uprawnienie jako prawo podmiotowe	92
3.4. Publiczne prawo podmiotowe a uprawnienie	95
3.5. Pojęcie sytuacji prawnej a kształt publicznego prawa podmiotowego.....	97
3.6. Sytuacja prawna i charakter konstytutywny uprawnienia	101
3.7. Wiążąca moc norm prawa administracyjnego w odniesieniu do uprawnienia	103
3.8. Rozgraniczanie uprawnień poprzez normy prawne	103
4. Określenie uprawnień w prawie publicznym.....	105
4.1. Uprawnienie a interes publiczny i interes prywatny	105
4.2. Podstawa formułowania uprawnienia	109
4.3. Formułowanie uprawnienia w prawie publicznym i prawie prywatnym	113
4.4. Zasady techniki prawodawczej a formułowanie uprawnienia..	115
4.5. Rodzaje formułowanych uprawnień w prawie publicznym	117
4.5.1. Uprawnienie proste do własnych zachowań.....	120
4.5.2. Uprawnienie proste do zachowań innych podmiotów..	121

4.5.3. Uprawnienie złożone	121
4.6. Porozumienia administracyjne a uprawnienie	123
4.7. Uprawnienia prawnofinansowe	126
4.7.1. Uprawnienia prawnofinansowe podstawowe.....	132
4.7.2. Uprawnienia prawnofinansowe uboczne.....	133
4.8. Uprawnienia prawnopodatkowe	134
4.9. Roszczenia podatkowe	138
5. Podsumowanie	142

Rozdział III

Założenia dotyczące uprawnień podatnika w prawie podatkowym 145

1. Uwagi wstępne.....	145
2. Pojęcie uprawnień podatnika.....	146
2.1. Problematyka definicji uprawnień podatnika w Ordynacji podatkowej.....	146
2.2. Próba zdefiniowania pojęcia uprawnień podatnika.....	158
2.3. Wariantowość uprawnień podatnika	167
3. Komponenty uprawnień podatnika.....	170
3.1. Podmiot uprawnień podatnika	170
3.2. Przedmiot i zakres uprawnień podatnika	174
3.3. Interes prawny a uprawnienie podatnika	178
3.4. Uprawnienie jako realizacja interesu podatnika.....	182
4. Wyznacznik uprawnień podatnika.....	188
4.1. Formy uprawnień podatnika	188
4.2. Formy realizacji uprawnień podatnika.....	192
4.3. Przedziały czasowe uprawnień podatnika	197
4.4. Przenoszenie uprawnień podatnika	200
4.5. Utrata uprawnień podatnika.....	203
5. Struktura uprawnień podatnika	205
6. Podsumowanie	208

Rozdział IV

Kształt normatywny uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym..... 211

1. Uwagi wstępne.....	211
2. Klasyfikacja uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym ..	213

2.1. Uprawnienia główne podatnika	218
2.2. Uprawnienia uznaniowe podatnika	223
2.3. Istota materialnoprawnego uprawnienia podatnika.....	228
2.4. Istota procesowego uprawnienia podatnika.....	231
3. Problematyka rozdziału uprawnień materialnoprawnych i procesowych podatnika.....	234
3.1. Elementy materialnoprawne uprawnienia procesowego podatnika.....	236
4. Uprawnienia mieszane podatnika	238
5. Uprawnienia podatnika na etapie powstawania zobowiązania podatkowego.....	240
5.1. Uprawnienie podatnika do zawarcia umowy o współdziałanie	240
5.2. Uprawnienie podatnika do złożenia wniosku i zawarcia porozumienia podatkowego.....	244
5.3. Uprawnienie podatnika do przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania podatkowego w ramach skorzystania z ulgi podatkowej	248
5.4. Uprawnienie podatnika do złożenia wniosku o ograniczenie poboru zaliczki i podatku.....	251
6. Uprawnienia podatnika na etapie odpowiedzialności podatnika, płatnika oraz inkasenta	258
6.1. Uprawnienie podatnika do zapłaty podatku w ramach zaległości płatnika lub inkasenta	258
7. Uprawnienia podatnika na etapie zabezpieczenia wykonywania zobowiązania podatkowego	262
7.1. Uprawnienie do złożenia wniosku o zabezpieczenie należności podatkowych	262
8. Uprawnienia podatnika w etapie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.....	268
8.1. Uprawnienie podatnika do złożenia wniosku o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych.....	268
8.2. Uprawnienie do wykonania zobowiązania podatkowego przez podmioty inne niż podatnik	273
8.3. Uprawnienie do złożenia wniosku o potrącenie zobowiązania	278
8.4. Uprawnienie podatnika do ulg w spłacie zobowiązań	282

9. Pozostałe uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym...	291
10. Założenia ustawodawcy w odniesieniu do uprawnień podatnika ...	294
11. Podsumowanie	299
Zakończenie	302
Bibliografia	312
Literatura	312
Wykaz aktów prawnych	327
Wykaz orzecznictwa.....	328
Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....	328
Trybunału Konstytucyjnego	328
Sądu Najwyższego	329
Sądów administracyjnych	329
Wykorzystane postępowania innych organów	332
Inne źródła.....	332

Dla Mamy

Wykaz skrótów

Akty prawne

- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 114, poz. 946)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 572)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2024 r. poz. 879)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 226)
- r.z.t.p. – rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283)
- u.d.j.s.t. – ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 356)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226)
- ustawa VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361)

Pozostałe

- AUMCS – „Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowska”
- AUWr – Acta Universitatis Wratislaviensis
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

KPP	- „Kwartalnik Prawa Podatkowego”
LEX	- System Informacji Prawniczej
M. Pod.	- „Monitor Podatkowy”
MP	- Monitor Polski
NIK	- Najwyższa Izba Kontroli
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	- Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PiP	- „Państwo i Prawo”
POP	- „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”
PP	- „Przegląd Podatkowy”
PPiA	- „Przegląd Prawa i Administracji”
RPEiS	- „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”
SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
TSUE	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	- Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZNUJ.PP	- „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze”

Wprowadzenie

Rozważania przedstawione w niniejszej publikacji dotyczą uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym.

W stosunku prawnym zobowiązania podatkowego podstawowym przedmiotem badań i zainteresowania doktryny prawa podatkowego jest obowiązek podatkowy, poprzez definicję zawartą w treści art. 4 o.p.¹, stanowiący pozycję wyjściową przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego. Natomiast uprawnienie rozpatrywane jest głównie w nawiązaniu do organu podatkowego, który w połączeniu z przyznaną ustawowo kompetencją uprawniony jest do żądania spełnienia świadczenia podatkowego. Zapomina się jednak², że w ramach stosunku prawnego zobowiązania podatkowego ustawodawca wyraża poprzez normy prawa podatkowego pewne sytuacje określające możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania również przez podatnika (szerzej adresata normy prawnopodatkowej). Stanowi to podstawę do przyjęcia założenia, że w odniesieniu do osoby podatnika ustawy podatkowe wyrażają też pewne uprawnienia.

Nie ulega większej wątpliwości, że w teorii prawa pojęcie uprawnień jest powszechnie przyjmowane. W poszczególnych gałęziach prawa dokonano wielu podziałów, w których przepisy stanowiące o uprawnieniu ukazują swój pełny wyraz normatywny. W Ordynacji podatkowej akcentuje się przede wszystkim obowiązek podatkowy, stąd ten fakt rozstrzyga o statusie podatnika i pozycji wyjściowej obowiązku w zobowiązaniu podatkowym. Przyjąć jednak należy, że ustawodawca wyraża w przepisach prawa podatkowego również uprawnienia podatnika.

Analiza ustawy Ordynacja podatkowa oraz poszczególnych ustaw podatkowych prowadzi do wniosku o występowaniu na gruncie prawa podatkowe-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2024 r. poz. 879.

² W literaturze wskazuje się głównie m.in. na uprawnienia podatkowe, pomniejszając znaczenie uprawnień podatnika.

go instytucji uprawnienia zarówno w odniesieniu do organu podatkowego, jak i podatnika.

W konsekwencji stanowi to o nadrzędnym celu badawczym niniejszej publikacji, którym jest zbadanie komponentów i struktury uprawnienia podatnika oraz przyjęcie klasyfikacji uprawnień podatnika, która pozwoli na kompleksową analizę przedmiotowego uprawnienia pod kątem przyjętej klasyfikacji i charakteru prawnego na każdym etapie zobowiązania podatkowego³. Wymagało to zbadania wielowątkowo tej instytucji, ponieważ na każdym etapie zobowiązania podatkowego może przyjąć odmienny kształt normatywny, a także spełniać inną funkcję poprzez zróżnicowany zakres przedmiotowy ochrony podatnika. W związku z celem pracy dokonano analizy kształtu normatywnego badanego zagadnienia, co pozwoliło na wyróżnienie klasyfikacji oraz konsekwencje realizacji uprawnienia dla podatnika.

Realizacja celu pracy nie byłaby możliwa bez analizy utrwalonych już poglądów doktryny w odniesieniu do typów stosunków prawnych oraz jego poszczególnych elementów. W teorii prawa powszechnie przyjmuje się, że na konstrukcję stosunku prawnego składa się m.in. uprawnienie, którego geneza wywodzi się z prawa cywilnego. Instytucja ta wyznacza sferę, w której określony podmiot może zastosować odpowiedni model zachowania. Istnienie uprawnień podatnika jest skutkiem przyjęcia konstrukcji stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym, jednakże skoro ustawodawca w definicji zobowiązania podatkowego nie użył określenia uprawnienia, a częstokroć z niego korzysta w przepisach prawa podatkowego, należy dokonać uporządkowania terminologicznego w tym obszarze i wskazać, na podstawie jakich kryteriów wyodrębnić się badane zagadnienie. Ponadto przedmiot analizy jest istotny z punktu widzenia zarówno konsekwencji stosowania dla praktyki zawodowej, jak i doktryny prawa podatkowego.

Przedmiotem badań jest prawo podatkowe, ze szczególnym uwzględnieniem ustawy Ordynacja podatkowa, a także po części szczegółowe prawo podatkowe.

W książce postawiono hipotezę, że realizacja treści uprawnienia związana jest z przyjętą w tejże publikacji klasyfikacją, a nie samym przyjęciem odpowiedniego modelu zachowania się przez podatnika, polegającym wyłącznie

³ Na etapie powstawania, odpowiedzialności, zabezpieczenia oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

na wykonaniu określonej czynności. Hipoteza obejmuje także stwierdzenie, że w procesie stosowania prawa podatkowego uprawnienie podatnika na każdym etapie zobowiązania podatkowego przyjmuje zróżnicowaną formę oraz zakres przedmiotowy będący determinantą treści uprawnienia. Uznać należy też hipotezę, że zróżnicowanie przedmiotu uprawnienia jest konsekwencją przyjętego przez ustawodawcę określonego celu, wyrażanego poprzez Ordynację podatkową i szczegółowe prawo podatkowe.

Hipotezę oparto na założeniach badawczych dotyczących:

- 1) etapów zobowiązania podatkowego i związanych z tym obowiązków oraz uprawnień podatnika,
- 2) braku korelacji uprawnień podatnika z obowiązkiem podatkowym,
- 3) przenikania się w procesie stosowania prawa instytucji prawa cywilnego i instytucji prawa podatkowego, co stanowi podstawę do wyróżnienia uprawnień mieszanych,
- 4) braku definicji uprawnień podatnika w regulacjach prawa podatkowego,
- 5) określenia komponentów i struktury uprawnień podatnika,
- 6) określenia zakresu przedmiotu uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym,
- 7) realizacji treści przedmiotu uprawnienia.

W celu weryfikacji hipotezy sformułowano następujące pytania badawcze:

- 1) Czy rodzaj uprawnienia podatnika wpływa na realizację jego treści przez organ podatkowy?
- 2) Czy każde uprawnienie podatnika inicjowane jest przez osobę podatnika?
- 3) Czy zakres przedmiotowy każdego uprawnienia podatnika związany jest z określeniem zobowiązania podatkowego?

Analiza celu badawczego oraz weryfikacja przedstawionych hipotez mają związek ze zbadaniem każdego etapu zobowiązania podatkowego, ponieważ pozwoli to na zobrazowanie uprawnień podatnika na tych poszczególnych etapach i w konsekwencji na dokonanie klasyfikacji uprawnień oraz przedstawienie ich przedmiotowego zakresu.

Praca, poza wstępem i wnioskami, zbudowana jest z czterech rozdziałów. Każdy z nich rozpoczyna się uwagami wstępnymi mającymi za zadanie wprowadzić do badanego zagadnienia w danym rozdziale oraz kończy krótkimi podsumowaniami.

Rozdział pierwszy stanowi punkt wyjścia w analizie rozważań dotyczących przedmiotu niniejszej publikacji. W związku z tym obszar badawczy tego

rozdziału koncentruje się na zagadnieniu stosunku prawnego w prawie publicznym. Doniosłość stosunku prawnego przejawia się w szczególności poprzez jego treść, wyznaczającą zakres praw i obowiązków. Należy nadmienić, że pojęcie stosunku prawnego nie ma charakteru normatywnego, nie jest zdefiniowane w żadnym akcie prawnym, a wynika zarówno z przedmiotu badań doktryny prawa publicznego, jak i niektórych gałęzi prawa⁴. Istotne jest także wskazanie na rodzaje stosunku prawnego, co w dalszej kolejności pozwoli na wyróżnienie kategorii uprawnień. Wyrazem nawiązania stosunku prawnego jest działanie normy prawnej, która jest przejawem wypowiedzi normatywnej, stąd należy w pierwszej kolejności odnieść się do relacji normy prawnej i stosunku prawnego.

Skłania to do przybliżenia utrwalonego już w literaturze przedmiotu zagadnienia stosunku prawnego oraz jego elementów⁵ jako podstawy do określenia uprawnienia w prawie publicznym. W konsekwencji zbadano też literaturę oraz orzecznictwo w nawiązaniu do korelatywności uprawnienia i obowiązku, a także zbadano ustalenia doktryny w zakresie pojęcia uprawnienia w teorii prawa.

Przedmiotem badań w rozdziale drugim jest wyznaczenie istoty uprawnienia wynikającej z systemu prawa publicznego jako pewnej całości opartej na wspólnych założeniach oraz wartościach. Celem rozdziału jest zbadanie istoty uprawnień, a także określenie fundamentów formułowania ich w prawie publicznym. Zbadanie przedmiotowej problematyki determinuje podstawa normatywna uprawnienia oraz publiczne prawa podmiotowe, będące w dalszej kolejności podstawą do wyróżnienia uprawnień podatnika w prawie podatkowym. Dokonane ustalenia w zakresie komponentów stosunku prawnego jednoznacznie wskazują na kluczową rolę uprawnienia jako składnika treści stosunku prawnego. Stanowi bowiem uniwersalne narzędzie, dające podmiotowi stosunku prawnego pewną możliwość wyboru zachowania się.

W rozdziale przeanalizowane zostały też kluczowe dla przedmiotowego zagadnienia zasady wolności i praw w Konstytucji RP. W dalszej kolejności zasady te wyznaczają zakres pojęciowy wolności, prawa oraz uprawnienia i ich wzajemne relacje. W dalszej części odniesiono się do publicznego prawa podmiotowego i administracyjnoprawnej metody regulacji właściwej dla uprawnienia w prawie publicznym, co w konsekwencji pozwoliło na określenie uprawnień

⁴ Jako przykład należy wskazać prawo finansowe czy prawo podatkowe.

⁵ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 3.

w prawie publicznym. Wnikliwej analizie poddano także uprawnienia na gruncie prawa finansowego oraz podatkowego, co umożliwiło wyodrębnienie osobnej kategorii pojęciowej uprawnień podatnika.

Przedmiotem badań w trzecim rozdziale są założenia dotyczące uprawnień podatnika w prawie podatkowym. Celem badawczym jest zbadanie głównego przedmiotu książki jako komponentu treści zobowiązania podatkowego. Powszechnie w doktrynie przyjmuje się uprawnienia podatkowe czy uprawnienia podatnika. Wykazanie różnic między tymi pojęciami i ich zakresu przedmiotowego, ustalenie oraz ukazanie istoty uprawnienia podatnika umożliwi uporządkowanie terminologiczne i w konsekwencji wysunięcie wniosków, w jaki sposób kształtuje się konstrukcja normatywna tej instytucji na każdym etapie zobowiązania podatkowego. Podjęto także próbę ukształtowania definicji uprawnień podatnika.

Celem ostatniego, czwartego rozdziału jest z kolei obszar badawczy związany z ukazaniem kształtu normatywnego konkretnych uprawnień na gruncie zobowiązania podatkowego. W poprzednim rozdziale podjęto próbę zdefiniowania tytułowego pojęcia, a także zbadano jego komponenty, tym samym wyróżniono jego strukturę. W dotychczasowych rozważaniach poddano analizie pojęcie oraz poszczególne komponenty uprawnień podatnika. Ustalenia te były oparte głównie na analizie teoretycznoprawnej i analizie orzecznictwa. Zasadne wydaje się skonfrontowanie wniosków płynących z tej analizy z treścią przepisów podatkowych, które wyrażają uprawnienia podatnika, a także ustaleniami doktryny w tym obszarze.

Na podstawie badań w trzecim rozdziale wyróżniono własną klasyfikację uprawnień na: uprawnienia główne oraz uprawnienia uznaniowe, z wykorzystaniem już istniejącej i powszechnie znanej klasyfikacji z podziałem na uprawnienia materialnoprawne oraz procesowe. Połączenie tych dwóch klasyfikacji dało wyraźny obraz normatywny uprawnień w zobowiązaniu podatkowym. Na końcu rozdziału analizie dynamicznej poddano strukturę uprawnienia na każdym etapie zobowiązania podatkowego z wykorzystaniem klasyfikacji wprowadzonej na wstępie rozdziału, co pozwoliło na ukazanie pełnego obrazu normatywnego uprawnień podatnika i różnych form, jakie uprawnienie przyjmuje na każdym etapie zobowiązania podatkowego, a także określenie ich przedmiotowego zakresu i wyrażenia ich treści. Rozważania nad uprawnieniami podatnika ograniczone będą do czterech etapów zobowiązania podatkowego z uwagi na rangę tej instytucji w prawie podatkowym, co pozwoli na lepsze zobrazowanie

tej materii. Nie ulega większej wątpliwości, że kluczowe znaczenie dla prawa podatkowego ma zobowiązanie podatkowe, odnosi się ono bowiem do spełnienia świadczenia podatkowego, istotnego dla całego systemu podatkowego.

Z uwagi na analizę materiału normatywnego oraz dorobku doktryny czy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w niniejszej pracy przyjęto metodę dogmatyczno-prawną i jako uzupełniającą historyczno-prawną. Wykorzystana metoda obejmuje ustalenia teoretyczne na podstawie zakresu teorii prawa, teorii prawa konstytucyjnego, teorii prawa finansowego i finalnie teorii prawa podatkowego. W sposób świadomy zrezygnowano z metody prawnoporównawczej, bowiem możliwość formułowania wniosków na podstawie zastosowania tej metody wymagałaby dość szerokiej analizy uwzględniającej szereg różnych segmentów i zbadania obcych dla polskiego systemu norm prawnych. Wymagałoby to także analizy ich funkcjonowania w praktyce, poprzez uwzględnienie sporej liczby nieznanych systemów prawnych, co, jak wydaje się, nie było konieczne do analizy przedmiotowego zagadnienia.

Doniosłość problematyki będącej przedmiotem badań w ramach niniejszej pracy jest niezaprzeczalna. Na konieczność podjęcia analizy uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym wskazuje kilka argumentów. Za uzasadnieniem podjęcia tematyki uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym przemawiają cztery argumenty.

Po pierwsze, w polskiej doktrynie prawniczej pojęcie uprawnienia oraz jego podziały czy klasyfikacje zostały gruntownie przeanalizowane. W doktrynie prawa podatkowego pojęcia praw podatnika, uprawnień podatkowych czy uprawnień podatnika również zostały poddane szczegółowej analizie, jednakże w odniesieniu do uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym publikacje stanowią rzadkość i jak dotąd ta tematyka nie doczekała się odrębnego monograficznego opracowania. Klasyfikacja uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym pozwoli na szersze spojrzenie na to zagadnienie w prawie podatkowym i analizę poszczególnych uprawnień w ramach ich struktury.

Zasadnicza analiza uprawnień podatnika jest przeprowadzana w ogólnym prawie podatkowym. Uprawnienie podatnika charakterystyczne jest dla instytucji zobowiązania podatkowego, a więc tej, którą ustawodawca wykorzystuje w Ordynacji podatkowej, stąd rozważania tej monografii nakierowane są głównie na ogólne prawo podatkowe. Niemniej koincydencja ogólnego i szczegóło-

wego prawa podatkowego sprawia, że należy również po części odnieść się do konstrukcji ustaw szczegółowych.

Po drugie, uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym stanowią ważną i doniosłą instytucję, będącą węższą kategorią pojęciową od praw podatnika, a mającą za cel ochronę podatnika. Dynamika procesów społecznych, a zwłaszcza gospodarczych czy ekonomicznych implikuje powstanie kolejnych uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym. Dynamika ta powoduje jednocześnie, że wśród podatników powstaje coraz większa świadomość dotycząca konieczności uregulowania i skatalogowania praw, poprzez wyartykułowane ich w postaci uprawnień podatnika i możliwe równoważenie pozycji stron stosunku prawnego w prawie podatkowym. Jednakże należy mieć na uwadze administracyjnoprawną metodę regulacji stosunków prawnych w prawie podatkowym, co przekłada się na ograniczenie równorzędności stron. Potrzeba ochrony praw podatnika jest konsekwencją istniejącego modelu relacji łączącej dłużnika podatkowego ze związkiem publicznoprawnym będącym podmiotem uprawnionym z tytułu podatku. Jego treścią jest powinność zapłaty podatku, ale również różnego rodzaju uzupełniające (instrumentalne) obowiązki podatkowe oraz uprawnienia.

Po trzecie, dynamika wspomnianych procesów w konsekwencji prowadzi także do zróżnicowanego ujmowania uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym przez ustawodawcę. Stosowanie i urzeczywistnienie treści uprawnień podatnika, a więc ich realizacja, budzi wątpliwości nie tylko teoretyków prawa, ale i podmiotów zainteresowanych stosowaniem prawa podatkowego, a więc adresatów norm prawnopodatkowych. Powstają wątpliwości terminologiczne, ponieważ ustawodawca w Ordynacji podatkowej czy w szczegółowym prawie podatkowym niezwykle rzadko określa je mianem uprawnień podatnika. Jednocześnie wyraża je na tyle czytelnie, że brak definicji legalnej w polskim systemie prawa podatkowego tego pojęcia nie skutkuje wadliwym używaniem tego terminu, ponieważ jest ono powszechnie znane i rozumiane. Wszakże ujmowanie uprawnień przez ustawodawcę w różnorodny sposób ogranicza pewne swobodne stosowanie tej instytucji przez podatników, dla których zawile prawo podatkowe może stanowić barierę w realizacji przysługujących praw.

Po czwarte, zróżnicowanie charakteru prawnego uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym przy jednoczesnym zawarciu regulacji prawnych, dotyczących ich stosowania w Ordynacji podatkowej, nierzadko poprzez niedookreślone pojęcia, implikuje rozbieżność stanowisk w doktrynie oraz

orzecznictwie sądów administracyjnych oraz znacząco utrudnia praktykę organów podatkowych. Tym samym niniejsza książka, której obszar badawczy skoncentrowany jest wokół zagadnień uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym, podejmuje istotną oraz doniosłą dla teorii oraz praktyki prawa podatkowego tematykę.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 31 lipca 2024 r.

ROZDZIAŁ I

Uprawnienie jako komponent treści stosunku prawnego zobowiązania

1. Uwagi wstępne

Punktem wyjścia w analizie uprawnień podatnika na gruncie prawa podatkowego jest zagadnienie stosunku prawnego w prawie publicznym. Doniosłość stosunku prawnego przejawia się w szczególności poprzez jego treść, wyznaczającą zakres praw i obowiązków. Należy nadmienić, że pojęcie stosunku prawnego nie ma charakteru normatywnego, nie jest zdefiniowane w żadnym akcie prawnym, a wynika zarówno z przedmiotu badań doktryny prawa publicznego, jak i niektórych gałęzi prawa⁶.

Powszechnie w literaturze⁷ oraz orzecznictwie⁸ przyjmuje się także pojęcia uprawnienia i obowiązku. Te dwie odpowiadające sobie instytucje wymagają jednak pewnego łącznika, wyznaczającego obręb prawa, w którym są kształtowane. W konsekwencji spowodowało to wykształcenie się pojęcia stosunku prawnego, którego wyznacznik stanowi jego treść.

⁶ Jako przykład należy wskazać prawo finansowe czy prawo podatkowe.

⁷ P. Borszowski, *Pojęcie i zakres obowiązku podatkowego w zobowiązaniu podatkowym*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2001, s. 213 i n.; J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Naukowa Oficyna Wydawnicza, Katowice 1997, s. 216–217; M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 5; K. Różycki, *Postępowania i kontrole podatkowe. Prawa i obowiązki przedsiębiorców według Konstytucji biznesu*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019, s. 7 i n.

⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2009 r., II FSK 1924/07, LEX nr 496215; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/Rz 392/16, LEX nr 2096841; postanowienie WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 13/17, LEX nr 2370938.

Skłania to do przybliżenia utrwalonego już w literaturze przedmiotu zagadnienia stosunku prawnego jako podstawy do określenia uprawnienia w prawie publicznym. Charakterystyka konstrukcji stosunku prawnego dokonywana w wielu dziedzinach prawa wskazuje na jego różnorodny charakter – wystarczy nadmienić, że stosunek prawny w prawie prywatnym może być w konsekwencji wyrażony w prawie publicznym⁹. W związku z tym problem badawczy obejmujący istotę uprawnienia musi być przeanalizowany w aspekcie stosunku prawnego w prawie prywatnym jako podstawy powstania stosunku na gruncie prawa podatkowego. Charakter prawny stosunku prawnego wyrażają akty normatywne o różnych metodach regulacji, toteż określenie charakteru prawnego i zakończenie rozważań poczynionych w niniejszym rozdziale będzie stanowiło podstawę dalszych rozważań na temat uprawnień podatnika w trakcie formułowania uprawnień i procesu stosowania prawa.

Cel pierwszego rozdziału stanowi przedstawienie pojęcia stosunku prawnego oraz jego elementów¹⁰. Istotne jest także wskazanie na rodzaje stosunku prawnego, co w dalszej kolejności pozwoli na wyróżnienie kategorii uprawnień. Przejawem nawiązania stosunku prawnego jest działanie normy prawnej, która stanowi przejaw wypowiedzi normatywnej, stąd należy w pierwszej kolejności odnieść się do relacji normy prawnej i stosunku prawnego.

2. Realizacja normy prawnej a stosunek prawny

Przyjęcie przez teoretyków prawa pojęcia stosunku prawnego sprawia, że doniosłość normy prawnej nabiera istotnego znaczenia dla treści stosunku prawnego¹¹. Jednym z zasadniczych problemów badawczych w teorii prawa było określenie wzajemnych relacji zachodzących w wyniku realizacji normy prawnej i w rezultacie powstających stosunków prawnych¹², a także konkretnych praw i obowiązków¹³.

⁹ Przykładowo stosunek cywilnoprawny dotyczący dwóch przedsiębiorców zawierających umowę na wykonanie określonych czynności, czego efektem – w dużym uproszczeniu – jest obrót gospodarczy i w dalszej konsekwencji powstający stosunek prawnopodatkowy.

¹⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 3.

¹¹ A. Bartosiewicz, *Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009, s. 6.

¹² S.F. Keczekian, *Normy prawa i stosunki prawne*, „Zeszyty Prawnicze” 1955, nr 1.

¹³ Należy zaznaczyć, że niekiedy normy prawne ustanawiają wyłącznie obowiązki, pomijając uprawnienia.

W doktrynie przyjmuje się wiele niejednorodnych poglądów na temat rozumienia pojęcia normy prawnej, głównie z powodu jego wieloznaczności. Etymologia tych wyrazów pochodzi z łaciny, oznaczają „wzór, model”¹⁴. Pochodzenie wskazuje na normę jako pewną regułę lub zasadę o charakterze generalnym, ogólnym¹⁵. Natomiast w języku potocznym normę określa się jako regułę, zasadę, przepis czy wzór¹⁶. Część teoretyków prawa przedstawia pogląd o regulowaniu stosunku prawnego poprzez normy prawne¹⁷. Według innych przedstawicieli doktryny prawa¹⁸ stosunek prawny jest wynikiem realizacji norm prawnych, które są niejako pośrednikiem w regulacji postępowania jednostki.

Pojęciem „norma prawna” określa się pewne zależności zachodzące pomiędzy podmiotami jako szczególny rodzaj norm postępowania. Oddziaływanie norm prawnych na życie społeczne to nieodzowna część każdego systemu prawnego. Normy prawne nie stanowią stosunków prawnych, ale wskazują na określone zachowanie ich adresata w społeczeństwie. Stosunek prawny stanowi zatem urzeczywistnienie normy prawnej, a więc prawa i obowiązki inicjujące są w ramach realizacji normy prawnej poprzez stosunek prawny. Regulacja stosunków społecznych przez prawo wyraża się przede wszystkim w powstaniu obowiązków jednej ze stron i odpowiadających im uprawnień drugiej strony. Norma prawna wyrażana jest poprzez wskazanie odpowiedniego zachowania się każdej ze stron stosunku prawnego¹⁹. Postępowanie odmienne od zakładanego przez ustawodawcę określa się jako złamanie obowiązującego prawa i związane jest z odpowiednimi sankcjami. Normy prawne regulują postępowanie obywatela w społeczeństwie, a celem regulacji jest unormowanie zachowania czy też postępowania ludzi²⁰.

Wyrażona w normie prawnej wola ustawodawcy jawi się jako skuteczny środek do określenia i utrzymania porządku prawnego w społeczeństwie.

¹⁴ W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego*, przedruk elektroniczny, Warszawa 2000.

¹⁵ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 6.

¹⁶ S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 1019.

¹⁷ F. Siemieński, *W sprawie struktury normy prawnej*, AUMCS 1957, vol. IV.6, s. 395; B. Brzeziński, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 20 i n.

¹⁸ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 3; R. Mastalski, *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, RPEiS 1978, r. 40, z. 1; A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 4.

¹⁹ F. Studnicki, *Wzór zachowania się, wzór postępowania i norma*, ZNUJ.PP 1961, z. 8, s. 26.

²⁰ S.F. Keczekian, *Normy...*, s. 9.

Szczególna rola normy prawnej sprowadza się do możliwości oddziaływania jako osąd na właściwe postępowanie ludzi²¹. Rola praw i obowiązków nie jest tylko kwestią sądenia, ale stanowi także emanację życia w społeczeństwie²². W piśmiennictwie zauważa się również, że przy badaniu terminu normy prawnej dość często pojawia się tendencja do posługiwania się pojęciami „wzór postępowania” czy „wzór zachowania się”. Skłonność identyfikacji normy prawnej ze wzorem postępowania czy wzorem zachowania się przejawia się w postrzeganiu tych terminów zamiennie²³, poprzez brak ich rozróżnienia i wymienne ich stosowanie. Tendencja do używania tych terminów w sposób zamienny wynika z definicji samej normy prawnej, która definiowana jest w doktrynie m.in. jako „zwrot wskazujący, jak powinien zachować się w określonej sytuacji adresat normy”²⁴. Należy zaznaczyć brak jednorodności pojmowania normy prawnej w doktrynie, więc w konsekwencji wskazuje się, że norma to pewna wypowiedź, która jednoznacznie wskazuje adresatom tej normy określony sposób zachowania się w każdej bądź wyróżnionej sytuacji stosownie do wykładni prawa²⁵.

W doktrynie podkreśla się wzajemną relację norm prawnych oraz konkretnych uprawnień i obowiązków w ramach stosunku prawnego, będącego wynikiem norm prawnych regulujących życie społeczne i gospodarcze²⁶. Normę prawną charakteryzuje się cechą dyrektywności, a więc wskazuje ona swoim adresatom precyzyjny sposób zachowania się²⁷. Przesądza to o głównej funkcji normy prawnej, jaką stanowi wpływ na postępowanie, a więc oddziaływanie na zachowanie się adresatów tej normy²⁸. Norma prawna kierowana do określonego adresata ma na celu wywołanie u niego zachowania zgodnego ze wzorem postępowania zawartym w tej normie.

W rezultacie norma prawna postrzegana jest jako nośnik informacji określający pewien typ wzorca postępowania, stąd zainicjowanie normy prawnej przez określoną czynność prawną kształtuje stosunek prawny. Takie podejście w doktrynie nazywane jest podejściem jednopłaszczyznowym, w którym pod-

²¹ F. Studnicki, *op. cit.*, s. 26.

²² S.F. Keczekian, *Normy...*, s. 9.

²³ F. Studnicki, *op. cit.*, s. 26.

²⁴ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1959, s. 51.

²⁵ Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania „stosunku prawnego*, PiP 1967, nr 2, s. 202.

²⁶ J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, ZNUJ.PP 1968, z. 34, s. 86.

²⁷ *Ibidem*, s. 86.

²⁸ J. Jabłońska-Bońca, *Wstęp do nauk prawnych*, Ars boni et aequi, Poznań 1996, s. 201.

miot dokonujący zastosowania normy prawnej ustala jej sens, ocenia zjawisko społeczne i stosuje daną normę²⁹. Relacja normy prawnej i stosunku prawnego ujęta w opisany sposób nawiązuje do pojęcia stosunku prawnego dwustronnie zindywidualizowanego. W literaturze przedmiotu stosunek prawny rozpatrywany jest na abstrakcyjnych modelach lub jako stosunki faktyczne, w zależności od normy prawnej – obustronnie niezindywidualizowany lub jednostronnie i dwustronnie zindywidualizowany³⁰. Powstanie stosunku dwustronnie zindywidualizowanego przyznaje dwóm lub większej liczbie podmiotów odmienne role: podmiotu uprawnionego i podmiotu zobowiązanego do spełnienia żądania określonego w uprawnieniu. Stosunek prawny dwustronnie zindywidualizowany nawiązuje się z chwilą powstania faktu prawnego (zdarzenia prawnego), czyli realizacji normy prawnej. Stosunek prawny powstaje także w ramach zaistnienia zdarzenia prawnego zależnego od jednego uczestnika lub wszystkich uczestników stosunku prawnego, uzależnionego od ich wzajemnego zachowania.

Wyróżnia się też normę prawną jako logiczną i realną podstawę do powstania stosunku prawnego. Zgodnie z tą koncepcją norma prawna wywołuje stosunek prawny i może być rozumiana w sposób logiczny i nielogiczny³¹. Ustanowienie normy prawnej znajduje swoje odzwierciedlenie w powstaniu, zmianie lub wygaśnięciu stosunku prawnego związanego z określoną normą³². Natomiast samo ustanowienie normy prawnej przez ustawodawcę nie generuje automatycznego nawiązania stosunku prawnego. Powstanie stosunku prawnego związane jest z określonym przez normę prawną zdarzeniem – wzorcem zachowania, który wywoła w swoim skutku powstanie stosunku prawnego³³. Wzorzec zachowania jest konieczny do realizacji normy prawnej i powstania konkretnego stosunku prawnego³⁴.

Zdarzeniem prawnym wywołującym, zmieniającym czy kończącym stosunek prawny jest zachowanie podmiotu. Zdarzenie prawne w konsekwencji doprowadza do zastosowania określonej normy prawnej, czego efektem jest

²⁹ J. Kowalski, [w:] W. Lamentowicz, P. Winczorek (red.), *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1983, s. 164.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ J.B. Paszukanis, *Ogólna teoria prawa a marksizm*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1985, s. 75.

³² G.F. Szerszeniewicz, *Obszczaja teorija prawa*, Moskwa 1910, s. 274–275.

³³ Należy zaznaczyć, że w niektórych dziedzinach prawa normy prawne w ogóle nie powodują nawiązania stosunku prawnego, przykładowo należy wskazać normy karnoprawne.

³⁴ A. Łopatka, *Prawoznawstwo*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze „Iuris”, Warszawa 2000, s. 214.

przeobrażenie się podmiotu w podmiot uprawniony lub zobowiązany, co wynika z określonej normy prawnej³⁵. Rozpatrując w ten sposób stosunek prawny, należy zwrócić uwagę, że rodzaj zdarzenia prawnego, wywołując określone skutki, które w następstwie realizowane są poprzez instytucję państwa i przypisany do niego system prawny. W ten sposób można podzielić zdarzenia prawne na wywołane wolą podmiotu lub niezależnie od woli podmiotu³⁶. Zdarzenia prawne niezgodne z obowiązującymi normami prawnymi to przestępstwa oraz wykroczenia. Natomiast zdarzenia prawne zgodne z obowiązującymi normami prawnymi to tworzenie prawa, akty stosowania prawa, takie jak wydawanie decyzji administracyjnych czy orzeczenia sądów³⁷.

W prawoznawstwie przyjmuje się, że normy prawne mają charakter generalny oraz abstrakcyjny³⁸. To wypowiedzi, które nakazują w określonych okolicznościach określony typ zachowania³⁹, podają dyspozycje dla określonych adresatów tych norm w określonych sytuacjach poprzez zachowania adresata, powodujące uruchomienie określonej normy prawnej. Stąd przyjmuje się w piśmiennictwie także normy indywidualne oraz konkretne, które są imiennie adresowane w przypadku konkretnego działania podmiotu⁴⁰. Tym samym stosunek prawny w klasycznym rozumieniu może również przyjąć formę indywidualnego oraz konkretnego, z uwagi na to, że dotyczy imiennie wskazanego adresata i tym samym określa zobowiązanie do konkretnego zachowania⁴¹. W nauce prawa nie ma jednomyślności, czy normy konkretne i indywidualne również traktować należy jako normy prawne, czy może stanowią one tylko konsekwencję norm prawnych rozumianych jako abstrakcyjne i generalne⁴². Rozróżnienie normy generalnej i abstrakcyjnej w konsekwencji wyróżnia także abstrakcyjny i konkretny stosunek prawny⁴³.

Natomiast użycie pojęcia stosunku prawnego jest wynikiem potrzeby wyrażenia sytuacji prawnej poprzez obowiązywanie normy generalnej oraz abs-

³⁵ J. Kowalski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984, s. 139.

³⁶ A. Łopatka, *op. cit.*, s. 214.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

³⁹ S. Rozmaryn, *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1964, s. 5.

⁴⁰ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

⁴¹ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 10.

⁴² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 51.

⁴³ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 10.

trakcyjnej. W rezultacie nakazuje indywidualnemu podmiotowi – w określonych okolicznościach – realizację konkretnego czynu, co prowadzi do wniosku o treści stosunku prawnego jako wynikającego z normy prawnej, zobowiązania do podjęcia przez wskazany podmiot określonej konkretnej czynności wynikającej z tej normy na rzecz innego zindywidualizowanego podmiotu tego stosunku prawnego. Skłania to do wniosku o stosunku prawnym jako przejawie realizacji normy prawnej, jako możliwości realizacji wypowiedzi normatywnej.

Przedstawione poglądy pozwalają przyjąć, że podstawę nawiązania stosunku prawnego stanowi norma prawna, a konsekwencją generalnej i abstrakcyjnej normy prawnej jest powszechnie przyjmowany w literaturze konkretny oraz abstrakcyjny stosunek prawny⁴⁴.

Norma prawna jako podstawa do nawiązania stosunku prawnego wymaga odniesienia się do samego pojęcia stosunku prawnego oraz jego różnych typów, a w dalszej kolejności również do jego komponentów.

3. Pojęcie i istota stosunku prawnego

Stosunek prawny charakteryzuje się jako co najmniej dwustronną relację określoną na podstawie norm prawnych⁴⁵. Samo pojęcie stosunku prawnego nie ma definicji w tekstach prawnych⁴⁶. Zalicza się je do języka prawniczego z uwagi na wykorzystywanie go przez prawników do analizy zdarzeń prawnych. Dogmatyka prawa posługuje się pojęciem stosunku prawnego z uwagi na opisywanie zjawisk wywołanych funkcjonowaniem norm prawnych, a pojęcie to traktuje się głównie jako narzędzie badawcze do analizy norm prawnych w obrębie danej gałęzi prawa. Brak jednej definicji stosunku prawnego skłania do refleksji o jego zróżnicowanym stopniu wykorzystywania do opisu zjawisk zachodzących w prawie. Stąd pojęcie stosunku prawnego nie ma znamion uniwersalności⁴⁷. Nie przeszkadza to jednak w używaniu tego pojęcia w analizie zdarzeń społecznych czy w rozważaniach prawniczych.

⁴⁴ K. Opałek, *Prawo podmiotowe. Studium z teorii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1957, s. 430. Istnieje również teoria, która wyklucza operowanie pojęciem „abstrakcyjny stosunek prawny” jako koncepcją zindywidualizowanego oraz konkretnego stosunku prawnego. Zob. Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

⁴⁵ R. Mastalski, *Niektóre...*, s. 2.

⁴⁶ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 4.

⁴⁷ *Ibidem*, s. 33.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się także pogląd⁴⁸ o stosunku prawnym jako postaci stosunku społecznego⁴⁹, stosunku określonego normą prawną, wskazującą dwóm uczestnikom wzajemne prawa i obowiązki, a urzeczywistniającego normę prawną. Celem normy prawnej nie jest więc kreacja stosunków prawnych, lecz opis istniejącego stosunku prawnego. Nie każdy stosunek społeczny jest regulowany przez normy, wiele bowiem stosunków społecznych jest prawnie indyferentnych. Ten rodzaj koncepcji stosunku określany jest jako realistyczny⁵⁰. Przeciwstawną ideę stanowi koncepcja normatywistyczna, która zakłada kształtowanie przez normę prawną relacji stanów faktycznych, występujących w ramach porządku prawnego. Stosunki prawne zachodzą pomiędzy podmiotami rozumianymi jako grupa podmiotów praw i obowiązków⁵¹. Ujęcie normatywistyczne akcentuje przede wszystkim charakter powinnościowy stosunku prawnego, a jako jego istotę wskazuje obowiązek określonego zachowania jednego podmiotu względem drugiego i wymaga tego zachowania⁵². Koncepcja normatywistyczna odróżnia stosunki społeczne od stosunków prawnych z uwagi na to, że stosunki prawne realizowane są na podstawie normy prawnej⁵³. Powyższa koncepcja zakłada także stosunek prawny⁵⁴, ale zachodzący jedynie w świadomości ludzkiej⁵⁵.

W literaturze wyróżnia się też stosunek – faktyczny oraz tetyczny⁵⁶. Powstanie stosunku społecznego jest skutkiem oddziaływania faktycznego i powiązań między podmiotami. Stosunek społeczny faktyczny nawiązuje się poprzez faktyczne działania i związki między podmiotami. Natomiast zaistnienie stosunku tetycznego związane jest z powinnością określonego zachowania

⁴⁸ A. Redelbach, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 1993, s. 86.

⁴⁹ S.F. Keczekian, *Stosunki prawne w społeczeństwie socjalistycznym*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1960, s. 15.

⁵⁰ J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki o normie prawnej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1961, s. 134.

⁵¹ H. Kelsen, *Czysta teoria prawa (metoda i pojęcia zasadnicze)*, oprac. T. Przeorski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014, s. 37.

⁵² J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959, s. 936.

⁵³ A. Redelbach, *Wstęp...*, s. 86.

⁵⁴ B. Bielawska, *Stosunek społeczny i stosunek prawny*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1965, z. 38, s. 28 i n.

⁵⁵ E. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Wrocław 1964, s. 3.

⁵⁶ A. Łopatka, *op. cit.*, s. 212.

wyznaczonego poprzez normę postępowania, jednakże jeżeli norma przyjmuje charakter normy prawnej, to tetyczny stosunek społeczny przyjmuje formę stosunku prawnego⁵⁷. Oba stosunki są współzależne – aby doszło do powstania stosunku faktycznego, muszą zaistnieć określone warunki oraz przesłanki w postaci wiążących norm⁵⁸.

Różnice w zakresie pojmowania stosunku prawnego wynikają głównie z różnorodności oraz różnych gałęzi prawa, gdzie powstaje⁵⁹, a także ze związaną z tym różną terminologią. Na potrzeby niniejszej publikacji należy przyjąć, że stosunkiem prawnym będzie taki rodzaj stosunku, w którym sytuacja prawna jednego podmiotu połączona z sytuacją prawną drugiego podmiotu, co w konsekwencji prowadzi do powstania praw i obowiązków podmiotów względem siebie. Definicja uwzględnia stosunek prawny jako powiązanie różnych sytuacji prawnych, w których mogą znaleźć się różne podmioty⁶⁰.

W powszechnie akceptowanej definicji stosunku prawnego wskazuje się na zaszeregowanie korelacji sytuacji prawnych wskazanych podmiotów⁶¹. Zwracając uwagę na istotę stosunku prawnego, należy przyjąć, że sprowadza się do potrzeby wyrażenia normy prawnej uruchomionej w wyniku zaistnienia sytuacji prawnej.

Związek normy prawnej ze stosunkiem prawnym jest bardzo wyraźny. O ile norma prawna może istnieć bez stosunku prawnego, to stosunek prawny bez normy nie ma racji bytu. Wobec tego zastosowanie normy prawnej w obszarze jej działania wskazywać będzie na określony rodzaj stosunku prawnego. Za doktryną przyjmuje się podział na normy konkretne oraz abstrakcyjne⁶². Dobre normy prawnej uzależniony jest od kryterium zachowania, które wyznacza określona norma. O normie konkretnej stanowi realizacja jednego konkretnego czynu, zaś norma abstrakcyjna to realizacja określonej czynności, lecz mogąca zostać spełniona niejednostkowo. Przyjając zatem należy, że norma o charakterze konkretnym realizuje się poprzez jednorazowe zastosowanie, natomiast norma o charakterze abstrakcyjnym – nie.

⁵⁷ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992, s. 157.

⁵⁸ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

⁵⁹ B. Bielawska, *op. cit.*, s. 28–30.

⁶⁰ F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, AUWr No. 19, „Prawo” 1964, t. XII, s. 45–47.

⁶¹ *Ibidem*.

⁶² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 54.

Podstawą funkcjonowania stosunku prawnego jest norma prawna, co oznacza, że różnego rodzaju normy prawne będą stanowiły przesłankę do nawiązania różnego rodzaju stosunków prawnych. Tym samym norma konkretna będzie stanowiła przesłankę dla nawiązania konkretnego stosunku prawnego, natomiast norma abstrakcyjna – dla nawiązania abstrakcyjnego stosunku prawnego. Przyjęty w doktrynie podział jest umowny, nie dotyczy bowiem żadnej gałęzi prawa oraz nie jest związany z żadną metodą regulacji prawnej⁶³. Reasumując poczynione rozważania, należy wskazać na różnorodny charakter stosunków prawnych. Skłania to do refleksji o potrzebie przybliżenia ustaleń doktryny w odniesieniu do poszczególnych typów stosunków prawnych, co będzie przyczynkiem do rozważań nad rodzajami uprawnień.

4. Typy stosunków prawnych

Punktem wyjścia do określenia rodzaju stosunku prawnego są normy generalne oraz abstrakcyjne. Poprzez te normy można wyróżnić stosunki prawne typu abstrakcyjnego oraz konkretnego. Uzasadnienie konkretnego stosunku prawnego nie budzi większych wątpliwości, natomiast wyjaśnienia wymaga pojęcie stosunku abstrakcyjnego. Wskazuje się w literaturze, że abstrakcyjny stosunek prawny jest odpowiedzią na przedstawienie wąsko oraz szeroko stosunków, które mogą dopiero zaistnieć⁶⁴. Koncepcja stosunku abstrakcyjnego związana jest głównie z typem stosunków, a wiąże się z wyznaczeniem dyspozycji normy prawnej, natomiast w konkretnym stosunku prawnym dokonuje się zastosowania tej dyspozycji normy prawnej⁶⁵.

Innym kryterium kwalifikującym stosunek prawny jest relacja zachodząca między podmiotami tego stosunku. Za literaturą⁶⁶ przedmiotu należy wyróżnić stosunek zobowiązaniowy oraz stosunek typu podległości kompetencyjnej⁶⁷. Różnorodność stosunków prawnych powoduje, że należy przybliżyć analizę doktryny w odniesieniu do ich poszczególnych typów. Na potrzeby ni-

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ E. Klein, *Elementy...*, 1964, s. 7.

⁶⁵ S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 178.

⁶⁶ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003, s. 152.

⁶⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 21.

niejszej pracy ograniczono się do zbadania problematyki dwóch wymienionych stosunków prawnych. Celowe wydaje się także wskazanie stosunków innego typu, które nie posiadają charakteru wyłącznego⁶⁸ i nie da się ich przypisać bezpośrednio do ww. stosunków prawnych.

5. Stosunek zobowiązaniowy

Typowa zobowiązaniowa relacja prawna występuje w stosunku cywilnoprawnym, w którym wyrażona w przepisach prawa norma w wyniku zaistnienia zdarzenia prawnego powoduje nawiązanie stosunku prawnego w najbardziej klasycznym typie zobowiązaniowym⁶⁹. Klasyczny stosunek prawny właściwy dla prawa cywilnego można uznać za modelowy przykład relacji społecznych. Klasyczny stosunek cywilnoprawny charakteryzuje się równością stron w sensie treściowym, a więc korelatywnością uprawnień oraz obowiązków oraz zasadą autonomii stron w zakresie kształtowania treści stosunku przy specyficznej roli zdarzeń prawnych. Zaznaczyć należy także brak organów państwowych występujących w roli podmiotów tego stosunku⁷⁰.

Doktryna prawa cywilnego czy orzecznictwo sądów nie wskazały do tej pory na szczegółowe kryteria mające scharakteryzować stosunek prawny właściwy dla prawa cywilnego⁷¹. W teorii prawa przyjmuje się pogląd o stosunku prawnym determinowanym za pomocą metody regulacji⁷². Oznacza to, że stosunkami cywilnoprawnymi będą te stosunki, które wyznaczone są poprzez dyspozycję norm prawnych właściwych dla prawa cywilnego. Stosunkiem prawnym w prawie cywilnym będzie więc stosunek cywilnoprawny, stąd należy odnieść się do kwestii sytuacji prawnych podmiotów oraz do samego nawiązania stosunku prawnego. Wyznacznikiem stosunków cywilnoprawnych jest też kryterium zdarzeń prawnych będących głównymi czynnikami determinującymi

⁶⁸ Charakter wyłączny oznacza, że określony typ stosunku prawnego można przypisać do konkretnej gałęzi prawa.

⁶⁹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

⁷⁰ S. Grzybowski, *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Ossolineum, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1974, s. 176-178; A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. 35; P. Borszowski, *Elementy...*, s. 55.

⁷¹ S. Dmowski, [w:] S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga 1. Część ogólna*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1999, s. 10.

⁷² *Ibidem*.

nawiązanie tych stosunków, gdyż normy prawne właściwe dla prawa cywilnego nie nawiązują konkretnych stosunków cywilnoprawnych, a stosunki powstają w sytuacji zaistnienia zdarzeń przewidzianych w normach prawnych.

Stosunek typu zobowiązaniowego powstaje poprzez realizację normy prawnej, wyznaczającej adresatowi obowiązek odpowiedniego zachowania się, które jest on zobowiązany podjąć względem drugiego podmiotu jako recypienta tego zachowania. Cechą charakterystyczną jest więc łącząca obu adresatów normy prawnej, sprowadzająca się do zobowiązania jednego podmiotu względem drugiego do określonego zachowania. Zaznaczyć należy, że ważny jest również aspekt norm prawnych zakreślających możliwość relacji pomiędzy tymi podmiotami. Relacja przepisów prawnych do wzajemnych zachowań podmiotów jest dość swobodna w zakresie kształtowania treści stosunku prawnego, lecz w pewnym stopniu ograniczona przez ustawodawcę, stąd dowolność kształtowania treści stosunków nie występuje w czystej postaci⁷³. Podstawowym kryterium stosunku cywilnoprawnego jest równorzędność stron lub też inaczej – autonomiczność stron⁷⁴. Tym samym stosunek cywilnoprawny cechuje się równorzędnością stron, powstaje w wyniku zdarzeń prawnych, natomiast ukształtowany jest autonomiczną wolą stron, bez bezpośredniego przymusu ze strony państwa, a jedynie ograniczony w zakresie wskazanym przez ustawodawcę⁷⁵.

Istotna jest także relacja stosunku abstrakcyjnego do stosunku konkretnego. Powstanie stosunku prawnego abstrakcyjnego jest wynikiem normy prawnej konstruującej stosunek zobowiązaniowy, która wyznacza adresatom odpowiedni model zachowania nakierowany na odbiorcę tego zachowania. Zmiana abstrakcyjnego stosunku prawnego w konkretny stosunek wynika z określenia zarówno indywidualnego podmiotu zobowiązanego, jak i recypienta tego zachowania. Momentem, który rozróżnia oba stosunki, jest zmiana obowiązków o charakterze potencjalnym na obowiązki zaktualizowane⁷⁶.

Podsumowując, stosunek zobowiązaniowy występuje w obszarze prawa cywilnego, gdzie jeden podmiot jest uprawniony do żądania spełnienia świad-

⁷³ Ustawodawca celowo wprowadza ustawowe ograniczenia w zakresie kształtowania w sposób dowolny treści stosunku cywilnoprawnego przez zainteresowane podmioty. Ograniczenia mają na celu zachowanie zarówno standardów państwa prawa, jak i zasad moralnych.

⁷⁴ K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 26.

⁷⁵ T. Wiśniewski, [w:] G. Bieniek et al., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1996, s. 11.

⁷⁶ *Ibidem*, s. 21.

czenia, natomiast drugi podmiot zobowiązany jest to świadczenie spełnić⁷⁷. Ten rodzaj stosunku prawnego nazywany jest umownie klasycznym stosunkiem zobowiązaniowym, stąd każde rozważanie na temat stosunku prawnego związane jest ze stosunkiem cywilnoprawnym. Na potrzeby stosunku cywilnoprawnego przyjmuje się także pojęcie wierzyciela i dłużnika. W dalszej części pracy podmioty te są szczegółowo wyróżnione w celu dalszej analizy tytułowego zagadnienia. Warto podkreślić cechą tego rodzaju stosunku prawnego jest wierzytelność, którą określa się jako względną, co sprowadza się do uprawnień wierzyciela skierowanych wyłącznie przeciwko konkretnemu dłużnikowi.

6. Stosunek administracyjnoprawny

Przyjęta w doktrynie koncepcja stosunku prawnego w prawie administracyjnym uzasadniona jest koniecznością analizy relacji prawa do wielu przepisów prawnych, głównie z racji praktycznego posługiwania się pojęciem stosunku prawnego⁷⁸. W piśmiennictwie pojęcie stosunku administracyjnoprawnego przyjmowane jest w zróżnicowany sposób. Zasadniczo opisuje się nieskonkretyzowaną relację jednostki z wszelkimi organami administracji publicznej⁷⁹. Rozumiane jest także jako połączenie praw i obowiązków jednostki oraz administracji sprecyzowane w odniesieniu do prawa podmiotowego, ale określane jako stosunek potencjalny. Przyjmowane jest również jako poziom konkretnego stosunku prawnego, który poprzez określony stan faktyczny na podstawie norm prawnych wskaże uprawnienia i obowiązki podmiotów stosunku administracyjnego – jednostki i organu administracji publicznej⁸⁰.

Stosunek administracyjnoprawny, co charakterystyczne w ogólności dla stosunku prawnego, wymaga uczestnictwa co najmniej dwóch podmiotów. Ten rodzaj stosunku wyróżnia się m.in. tym, że regulujące go normy prawne zawarte są w przepisach prawa administracyjnego⁸¹. Nie oznacza to jednak nic więcej oprócz tego, że stosunek administracyjnoprawny zachodzi na gruncie prawa administracyjnego, co przekłada się na próbę przywołania innych cech, charakterystycznych wyłącznie dla stosunku administracyjnoprawnego. Przesłankami

⁷⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 56.

⁷⁸ J. Boć, [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2003, s. 368.

⁷⁹ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 17.

⁸⁰ J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część 2*, Zakamycze, Kraków 2001, s. 24.

⁸¹ E. Iserzon, *Uwagi o kryterium stosunku administracyjno-prawnego*, PiP 1965, z. 11, s. 665.

wyróżniającymi stosunek administracyjnoprawny jest nierównorzędność stron w znaczeniu treściowym w zakresie kształtowania tego stosunku oraz władztwo administracyjne. Brak autonomii i swobody w kształtowaniu stosunku prawnego prowadzi do wniosku, że organ administracyjny posiada z mocy prawa odpowiednie uprawnienie do jednostronnego i władczego wyrażania treści indywidualnej i konkretnej normy postępowania, skierowane do drugiego podmiotu uczestniczącego w stosunku prawnym⁸². Uprawnienie to ograniczone jest możliwością stworzenia autonomii w kreowaniu stosunku prawnego w relacji organ administracyjny–jednostka. Taka forma stosunku prawnego kształtowana jest poprzez prawo przedmiotowe, gdzie strony ograniczone i związane są poprzez normy prawa, które nadają im „odgórnie” uprawnienia i obowiązki⁸³. Oznacza to inny niż przyjęty w prawie cywilnym charakter faktów prawnych; organ administracji dysponujący władczością rozstrzygania nie stanowi równoprawnego podmiotu dla drugiej strony tego stosunku⁸⁴.

Stosunek prawny oparty na prawie administracyjnym bazuje na przepisach *iuris cogentis*, co praktycznie eliminuje możliwość kształtowania treści stosunków w dowolny sposób przez strony. To główny czynnik odróżniający stosunek administracyjnoprawny od stosunku cywilnoprawnego. Innym, nie mniej ważnym czynnikiem jest reguła wskazująca, że wszystkie zachowania, które nie są wyraźnie dozwolone przez prawo administracyjne, należy traktować jako zachowania wymagające uzyskania od uprawnionego organu administracyjnego dodatkowego indywidualnego zezwolenia. Natomiast prawo cywilne oparte w większości na przepisach typu *iuris dispositivi* pozwala na odmienne uregulowania stosunku prawnego⁸⁵.

Krytycznie w doktrynie przyjmowana jest nierówność stron w stosunku administracyjnoprawnym⁸⁶. Podnosi się, że źródłem stosunku administracyjnego jest obiektywna norma prawna, a w zasadzie jej treść, która wiąże określone fakty prawne z powstaniem wzajemnych uprawnień i obowiązków między podmiotami. Zaistnienie tej relacji jest związane normami prawa, nie zależy od autonomicznej woli stron, co ma miejsce na gruncie prawa cywilnego⁸⁷.

⁸² *Ibidem*, s. 665.

⁸³ J. Filipek, *Stosunek...*, s. 95.

⁸⁴ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 166.

⁸⁵ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp...*, 2003, s. 152.

⁸⁶ J. Filipek, *Stosunek...*, s. 94 i n.; C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 166.

⁸⁷ E. Iserzon, *Uwagi...*, s. 666.

Przyjąć jednak należy, że nierówność stron będzie cechą charakterystyczną dla wyróżnionego rodzaju stosunku prawnego, nadrzędna rola organu administracyjnego i jego obligatoryjny udział w tym stosunku, będący przejawem woli ustawodawcy i władztwa administracyjnego, które wynika z poszczególnych przepisów prawnych. Władztwo administracyjne wynika z kompetencji⁸⁸, stąd przyjmuje się także pojęcie stosunku podległości kompetencyjnej⁸⁹. Poprzez kompetencję⁹⁰ organ może występować w stosunku administracyjnoprawnym jako strona, natomiast w relacji z jednostką kompetencja przejawia się także jako zdolność prawna podmiotu⁹¹. W doktrynie istnieje również pogląd o kompetencji organu jako zdolności do czynności prawnych właściwej dla prawa cywilnego⁹². Tym samym normy prawne przyznające kompetencję podmiotowi stanowią administracyjnoprawną zdolność organu⁹³.

Stosunek administracyjnoprawny polega na realizacji kompetencji poprzez aktualizację obowiązku. Jeden podmiot jest w posiadaniu kompetencji do realizacji uprawnienia, natomiast drugi ma obowiązek spełnienia żądania zawartego w uprawnieniu w granicach określonych przepisami prawnymi. Przyjmuje się, że aktualizacja obowiązków następuje jednostronnie, bez obopólnej możliwości redukcji wzajemnych relacji poza granice przepisów prawnych⁹⁴. Organ administracji publicznej posiadający kompetencję prawną określoną przepisami prawa – normę generalną oraz abstrakcyjną – stosuje wobec podmiotu normę indywidualną i konkretną. W przypadku zachowania stale powtarzającego się norma staje się abstrakcyjna. W badanym stosunku prawnym występuje wyodrębniona podległość jednego podmiotu względem kompetencji na rzecz drugiego podmiotu. Stosunek administracyjnoprawny odmiennie od stosunku cywilnoprawnego – który zachodzi na zasadzie dobrowolności – zostaje podmiotowi narzucony, jako stronie stosunku prawnego, przez uprawniony organ administracji publicznej⁹⁵. Stosunek pod-

⁸⁸ Szerzej o kompetencji i jej związku z uprawnieniem będzie pisane w dalszej części rozdziału.

⁸⁹ Z. Ziemiński, *O aparaturze pojęciowej dotyczącej sytuacji prawnych*, PiP 1985, z. 3, s. 40.

⁹⁰ J. Dobkowski, *Kompetencja administracyjna*, „Studia z zakresu nauk prawnoustrojowych. Miscellanea” 2008, nr 1, s. 109.

⁹¹ F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego...*, s. 56.

⁹² Z. Duniewska et al., *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Difin, Warszawa 2002, s. 48.

⁹³ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 17.

⁹⁴ *Ibidem*, s. 19.

⁹⁵ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp...*, 2003, s. 153.

ległości kompetencji charakteryzuje się brakiem kształtowania w formie autonomicznej i swobodnej przez strony⁹⁶.

W stosunku administracyjnoprawnym kompetencja jest kreatorem podmiotowości organu administracji w stosunku administracyjnoprawnym, a także stwarza możliwość uczestnictwa organu w ramach tego stosunku.

Analiza doktryny w zakresie stosunku prawnego pozwala na wyodrębnienie z tej kategorii pojęciowej dwóch modelowych stosunków charakterystycznych dla odmiennych gałęzi prawa: stosunku zobowiązaniowego oraz stosunku administracyjnoprawnego⁹⁷. Oba stosunki prawne – typu zobowiązaniowego i administracyjnoprawnego – są ze swojej natury odmiennymi formami realizacji normy prawnej, głównie z uwagi na to, że dotyczą z zasady odmiennych gałęzi prawa. Poprzez system prawa analizowane stosunki prawne pozostają w mniejszej lub większej wzajemnej korelacji poprzez związek norm prawa prywatnego z prawem publicznym. Prowadzi to do wniosku, że ich wzajemne konfiguracje powodują wrażenie, że tracą one swój charakter prawny i przybierają formę właściwą dla innych gałęzi prawa. Skłania to do refleksji o występowaniu odrębnych stosunków, które posiadają cechy zarówno stosunku zobowiązaniowego, jak i podległości kompetencyjnej (administracyjnoprawnego) i przybierają formę stosunku dualistycznego. Konsekwencją tego jest rewizja postrzegania stosunku prawnego⁹⁸ i jego poszczególnych typów, ale także relacji między stosunkiem prawnym a prawem.

7. Uprawnienie a stosunek prawny typu dualistycznego

Wyróżnione stosunki służą głównie jako modele do zobrazowania działania norm prawnych w różnych dziedzinach prawa. W doktrynie uznaje się, że mają wartość poznawczą czy też naukową⁹⁹. Realne stosunki przyjmują jednak charakter bardziej złożonych, skomplikowanych z uwagi na obowiązujące normy prawne. Obu rodzajom stosunków wtórują normy proceduralne, a w przypadku stosunków zobowiązaniowych przyjmuje się normy o charakterze materialnoprawnym¹⁰⁰.

⁹⁶ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 44.

⁹⁷ Przyjmuje się także odpowiednik pojęcia: stosunek podległości kompetencyjnej.

⁹⁸ Zob. A. Nita, *Porozumienia...*, s. 45.

⁹⁹ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 17.

¹⁰⁰ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 201.

W doktrynie panuje pogląd, że w stosunku podległości kompetencyjnej wyznacznikiem wyróżnienia jest charakter formalny, obowiązek podlegania jednego podmiotu stosunku prawnego względem drugiego podmiotu¹⁰¹. Podleganie polega na władztwie i rozstrzygnięciu podmiotu posiadającego kompetencję. Natomiast stosunek zobowiązaniowy charakteryzuje się elementem materialnoprawnym, czyli powinnością świadczenia¹⁰², zatem postępowanie organu administracyjnego oparte na normie abstrakcyjnej oraz ogólnej może prowadzić do powstania stosunku zobowiązaniowego. Konsekwencją takich rozstrzygnięć może być również zaistnienie równoległe dwóch typów stosunku prawnego: podległości kompetencyjnej oraz stosunku zobowiązaniowego¹⁰³. Oba typy stosunków prawnych są tak sformułowane, że mogą przyjąć cechy właściwe innym stosunkom lub też zmienić swoje cechy, poprzez które dokonywano ich wyróżnienia jako właściwego typu dla danej kategorii prawnej¹⁰⁴.

Analizowane dwa stosunki prawne stanowią osobne kategorie pojęciowe w sensie typów, jednak pozostają we wzajemnych relacjach względem siebie. W całym systemie prawa oraz w poszczególnych gałęziach prawa występują normy o różnorodnym charakterze, co wiąże się z tym, że stosunek zobowiązaniowy oraz podległości kompetencji połączone są ze sobą funkcjonalnie i tym samym wzajemnie się uzupełniają. Oba stosunki mogą przybierać różne kształty, co powoduje, że dany typ stosunku prawnego przyjmuje formę właściwą dla innych gałęzi prawa, właściwych dla drugiego typu stosunku prawnego. Zjawisko to można zaobserwować dopiero po analizie kryteriów kwalifikujących stosunek prawa w obrębie danej gałęzi prawa. Nie ulega wątpliwości, że typy stosunków prawnych funkcjonują wzajemnie poprzez konkretną gałąź prawa, lecz ze względu na kryteria kwalifikujące tę relację do faktycznej dziedziny prawa uzyskać można obraz rzeczywistości prawnej dla klasycznych stosunków prawnych czy też nowych typów¹⁰⁵.

Problematyczny w przypadku stosunku prawnego dualistycznego wydaje się już sam podział. Jako że stosunek zobowiązaniowy cechuje się dobrowolnością w kształtowaniu uprawnień i obowiązków przez jego strony, a stosunek podległości kompetencyjnej – podporządkowaniem kompetencji jednego podmiotu

¹⁰¹ *Ibidem*, s. 200; A. Nita, *Porozumienia...*, s. 45.

¹⁰² A. Nita, *Porozumienia...*, s. 45.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ Przykładowo wiele stosunków administracyjnoprawnych wkracza w sferę stosunku cywilnoprawnego.

¹⁰⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 60.

względem drugiego, powstaje problem ujęcia wielu relacji determinowanych poprzez normy prawne¹⁰⁶. Przykładowo należy wskazać stosunki cywilnoprawne kształtowane jednostronnie¹⁰⁷ lub takie, które powstają z mocy prawa¹⁰⁸.

W odniesieniu do prawa administracyjnego i stosunków administracyjnoprawnych wyróżnić można części składowe właściwe dla stosunków zobowiązaniowych i dla konstrukcji występujących w prawie cywilnym¹⁰⁹.

W doktrynie podkreśla się, że stosunki administracyjnoprawne mogą być funkcjonalnie związane ze stosunkami zobowiązaniowymi¹¹⁰. Powiązanie wymienionych typów stosunków prawnych przejawia się w wielu konstrukcjach prawnych, co skłania do refleksji o możliwości powstania nowych typów stosunków prawnych, których struktura będzie zawierała cechy kompetencji, władczości oraz zobowiązania¹¹¹. Takie konstrukcje prawne przyjmowane są przykładowo w literaturze prawa finansowego¹¹². Stosunki prawne właściwe dla prawa finansowego posiadają cechy władztwa administracyjnego, lecz także łączą się ze świadczeniami w postaci przesunięcia środków pieniężnych. Tym samym instytucje administracyjnoprawne funkcjonują razem z instytucjami charakterystycznymi dla instytucji cywilnoprawnych. Można zatem przyjąć, że stosunkiem dualistycznym będzie stosunek prawny administracyjnoprawny funkcjonalnie związany ze stosunkiem zobowiązaniowym, tym samym – w dużym uproszczeniu – będący podstawą do wyróżnienia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

Rozważania nad zagadnieniem dualistycznego stosunku prawnego prowadzą do konkluzji, że należy postulować nowe kryterium mogące rozdzielić stosunek prawny podległości kompetencyjnej charakterystyczny dla prawa publicznego od stosunku typu zobowiązaniowego w prawie prywatnym. W literaturze istnieje pogląd, że organ administracji jako zobowiązany treścią stosunku prawnego poprzez normy prawne orzekałby o uprawnieniach i obowiązkach podmiotu, a w związku z tym, że oba podmioty stosunku prawnego związane są

¹⁰⁶ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 45.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ Jako przykład należy wskazać uprawnienie do dziedziczenia w testamencie lub ustawowe dziedziczenie. Dobrowolne i autonomiczne w stosunku cywilnoprawnym spisanie treści testamentu o nabywanym w spadku majątku jest jednocześnie ograniczone mocą norm prawnych.

¹⁰⁹ Przykładowo należy wskazać porozumienia administracyjne.

¹¹⁰ J. Filipek, *Stosunek...*, s. 78.

¹¹¹ R. Mastalski, *Niektóre...*, s. 70.

¹¹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 201.

normami prawnymi, cechą charakterystyczną takiego stosunku prawnego nie byłoby władztwo i podporządkowanie, a jedynie orzekanie o uprawnieniach i obowiązkach zgodnie z przepisami prawa¹¹³.

Analizy doktryny z obszaru pojęcia stosunku prawnego oraz wyróżnienie typów stosunków prawnych pozwala na wyodrębnienie pewnych wspólnych komponentów, jakie występują w każdym stosunku prawnym. W doktrynie przyjmuje się, że na część stosunku prawnego składają się podmiot, przedmiot oraz jego treść¹¹⁴. W dalszej części publikacji dokonana będzie analiza doktryny w odniesieniu do wymienionych komponentów stosunku prawnego, w tym najważniejszego dla niniejszej pracy – jego treści¹¹⁵.

8. Komponenty stosunku prawnego

Jak już wykazano, stosunek prawny w zależności od gałęzi prawa przybiera inny charakter lub też przypisanie go do konkretnego obszaru prawa sprawia pewne trudności. Niemniej konstrukcja stosunku prawnego pozwala na wyodrębnienie komponentów uniwersalnych, składających się na składniki każdego stosunku prawnego. Są to części składowe pozwalające zawsze lub zwykle wyróżnić je w stosunku prawnym¹¹⁶. Natomiast pozostałe elementy¹¹⁷ – jeżeli występują – mają jedynie charakter pomocniczy i nawiązują do podstawowych elementów, szczególnie do podmiotu oraz przedmiotu stosunku prawnego¹¹⁸.

8.1. Wyróżnienie podmiotów stosunku prawnego zobowiązania

Punktem wyjścia w problematyce podmiotów stosunków prawnego jest termin „podmiot prawa”. Na przestrzeni lat w nauce prawa wykształcono kilka znaczeń tego pojęcia. Pierwsze z nich pochodzi od łacińskiego słowa *subiectum* i oznacza „podporządkowany, poddany”. W innym znaczeniu, również wywo-

¹¹³ E. Iserzon, *Uwagi...*, s. 666–668.

¹¹⁴ W. Jakimowicz, *O publicznych prawach podmiotowych*, PiP 1999, z. 1, s. 56.

¹¹⁵ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2003, s. 78.

¹¹⁶ A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2005, s. 12.

¹¹⁷ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 13.

¹¹⁸ A. Nikiel, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, UAM, Poznań 2003, s. 235.

dzącym się z języka łacińskiego, *substratum* – oznacza to, „co nosi pewne cechy”¹¹⁹. Natomiast nauka prawa cywilnego „podmiot prawa” łączy z podmiotem, który posiada zdolność do nabywania praw i obowiązków¹²⁰. Przyjmuje się także podmiot prawa jako wskazanie obiektu, na który norma prawna nakłada określone prawa i obowiązki¹²¹. Tak pojmowane pojęcie podmiotu prawa daje możliwość używania go w stosunku do wielu grup społeczno-prawnych, czego efektem jest podmiotowość prawna powiązana z określoną normą prawną¹²².

Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, że podmiotami¹²³ stosunku prawnego mogą być wyłącznie podmioty prawa, czyli osoby fizyczne i osoby prawne posiadające zdolność prawną. Artykuł 8 k.c. stanowi, że zdolność prawną posiada każdy człowiek od chwili urodzenia do momentu śmierci. Podkreślenia wymaga, że wyłącznie osoba nabywa zdolność prawną, co w konsekwencji prowadzi do wniosku, że osoby są podmiotami praw oraz obowiązków¹²⁴. Należy zwrócić uwagę na różnorodny obszar stosunków prawnych osoby fizycznej w okresie jej życia¹²⁵. Przykładowo osoba małoletnia¹²⁶ – jak stanowi k.c. – nie może być podmiotem stosunku prawnego w wyborach parlamentarnych czy podjąc innego stosunku prawnego – stosunku pracy w takich samych okolicznościach jak osoba pełnoletnia. Z kolei osoba prawna definiowana jest jako zespół ludzi i przedmiotów majątkowych zorganizowany do osiągnięcia pewnych celów i uznany przez prawo za osobę prawną, tzn. posiadającą zdolność prawną¹²⁷. Należy zaznaczyć, że obszar zdolności prawnej osoby fizycznej i osoby prawnej znacznie się różni. Normy prawne w systemie prawnym przeznaczone dla osoby prawnej nie zawsze mogą dotyczyć osoby fizycznej i odwrotnie¹²⁸.

¹¹⁹ K. Machalica-Drozdek, *Stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego w obrocie towarowym z zagranicą*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2015, s. 55.

¹²⁰ *Ibidem*.

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² *Ibidem*.

¹²³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 1997, s. 114.

¹²⁴ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 180.

¹²⁵ A. Łopatka, *op. cit.*, s. 215.

¹²⁶ Artykuł 10 k.c. stanowi, że osobą pełnoletnią jest osoba, która ukończyła osiemnaście lat, a art. 11 wskazuje, że pełną zdolność do czynności prawnych nabywa z chwilą uzyskania pełnoletności.

¹²⁷ A. Redelbach, *Wstęp...*, s. 87.

¹²⁸ Przykładem może być zawarcie związku małżeńskiego, wykluczające osobę prawną, natomiast możliwe dla osoby fizycznej. Innym przykładem może być spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, która zazwyczaj odpowiada do wysokości kapitału zakładowego, natomiast osoba fizyczna odpowiada całym swym majątkiem.

Przez podmiot stosunku prawnego zobowiązania rozumie się zarówno osoby fizyczne, jak i prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które w oparciu o obowiązujące normy prawne mogą wejść między sobą w relacje prawne, nawiązując w ten sposób stosunek prawny zobowiązania¹²⁹. Tylko osobom przysługuje zdolność prawna, stąd tylko one mogą być podmiotami praw i obowiązków.

Wyodrębnienie co najmniej dwóch podmiotów stosunku prawnego zobowiązania stanowi podstawę do określenia dalszych komponentów stosunku prawnego. Dalsza analiza literatury wskazuje również na odróżnienie pojęcia podmiotu od pojęcia strony¹³⁰.

8.2. Wyróżnienie strony stosunku prawnego

W literaturze przyjęto stanowisko, że bardziej zasadna od pojęcia „podmiot stosunku prawnego” jest nazwa „strony stosunku prawnego”. Nie zawsze jednak możliwe jest użycie tych znaczeń zamiennie¹³¹. Jak wskazuje piśmiennictwo, element strony jest pojęciem szerszym od podmiotu, mimo że składa się wyłącznie z podmiotów¹³².

Za odróżnieniem strony od podmiotu przemawia fakt, że w przypadku stosunku prawnego po każdej ze stron może uczestniczyć więcej niż jeden podmiot i łącznie uznaje się je za stronę¹³³. W prawie cywilnym podaje się argumenty przemawiające za podziałem na podmiot oraz na stronę stosunków prawnych¹³⁴. Zaznaczyć należy, że powszechność występowania strony będzie uzależniona od gałęzi prawa. O ile w prawie cywilnym strona występuje dość często, to przykładowo w prawie podatkowym jest to zjawisko dość sporadyczne¹³⁵.

¹²⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 13.

¹³⁰ Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 1997, s. 83; S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 80; E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1998, s. 53.

¹³¹ J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1993, s. 210.

¹³² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 14.

¹³³ *Ibidem*.

¹³⁴ Jako przykład strony można podać art. 133 § 1. o.p.: „Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117b, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”.

¹³⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 14.

Sformułowanie istoty strony i jej relacji do pojęcia podmiotu skłania do przytoczenia samej definicji strony. W literaturze przez to pojęcie rozumie się podmioty, w odniesieniu do których element treści stosunku prawnego spowodował nawiązanie relacji w postaci powstania uprawnień i obowiązków¹³⁶. Tym samym można wyróżnić stronę uprawnioną oraz stronę zobowiązaną. Wyróżnienie podmiotów oraz stron stosunku prawnego skłania do wyróżnienia przedmiotu jako kolejnego komponentu stosunku prawnego.

8.3. Wyróżnienie przedmiotu stosunku prawnego zobowiązania

Komponenty stosunku prawnego są ze sobą ściśle związane, brak które-gokolwiek z nich powoduje, że stosunek prawny nie zaistnieje¹³⁷. Nawiązanie stosunku prawnego wiąże się z występowaniem jego wszystkich części składowych. Co istotne – nie muszą one powstać w tym samym momencie. Trójskładowa konstrukcja stosunku prawnego skłania do refleksji o połączonych naczyniach wszystkich komponentów stosunku prawnego.

Przez lata doktryna prawa wykształciła poglądy na temat przedmiotu stosunku prawnego zobowiązania¹³⁸, a kontrowersję wzbudza przede wszystkim fakt odróżnienia komponentów: treści od przedmiotu. Część teoretyków¹³⁹ uznaje, że na treść składają się przedmiot, uprawnienie i obowiązek, natomiast jeżeli przyjmiemy, że na treść składają się jedynie dwa ostatnie komponenty, to należy jeszcze wyróżnić dodatkowo komponent przedmiotu. Będzie to wskazywało, na co składa się konkretna treść stosunku prawnego, którą może stanowić wyznaczenie sposobu zachowania, czyli to, do czego będzie uprawniony podmiot stosunku prawnego.

Wchodząc bardziej szczegółowo w analizę doktryny w zakresie przedmiotu stosunku prawnego, wskazać należy, że część doktryny przedstawia założenie o przedmiocie stosunku prawnego jako zachowaniu się strony¹⁴⁰.

¹³⁶ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 12.

¹³⁷ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 150.

¹³⁸ F. Longchamps, *O pojęciu stosunku administracyjnoprawnego w gospodarce państwowej*, PiP 1958, z. 2, s. 44.

¹³⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 210; A. Klein, *Elementy...*, 2005, s. 21. W. Czachórski et al., *Zobowiązania. Zarys wykładu*, LexisNexis, Warszawa 2002, s. 49.

¹⁴⁰ Wskazuje na to m.in. C. Kosikowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 150, oraz J. Wróblewski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 1977, s. 81, czy C. Kosikowski, [w:] M. Weralski (red.), *System...*, t. 1, s. 150.

Działania oraz zaniechania ludzkie nie są literalnie przedmiotem, lecz należy przyjąć założenie, że są kategorią przedmiotu stosunku prawnego. Jak wykazano w literaturze, trudno określić inny zamiennik danego stosunku niż zachowanie się¹⁴¹. Norma prawna, kształtując zachowanie się podmiotu, określa w ten sposób uprawnienia oraz obowiązki. W doktrynie podnosi się argument o łącznym przedmiocie stosunku prawnego – o zachowaniu się jako charakterystyce stosunku prawnego, ale także rzeczy¹⁴². Jako że Kodeks cywilny w art. 45 traktuje rzecz w wąskim pojęciu, w literaturze¹⁴³ wyróżnia się także inne kategorie przedmiotów stosunku prawnego, jak inne przedmioty materialne oraz przedmioty niematerialne. Należy zwrócić uwagę, że stosownie do Kodeksu cywilnego rzeczami są tylko rzeczy materialne¹⁴⁴. Według prawa cywilnego podział rzeczy następuje na rzeczy ruchome oraz nieruchome. Jest to o tyle istotne, że nieruchomości stanowią wyłącznie grunty, budynki i części budynków oraz to, co jest zaliczane do jego części składowych i nie stanowi części odrębnego przedmiotu własności¹⁴⁵. Wyjątek w nieruchomościach stanowią budynki oraz ich części, które mogą tworzyć odrębny przedmiot własności.

Wyróżnikiem stosunku prawnego jest jego charakterystyka w zależności od gałęzi prawa, w której zostaje nawiązany, zatem przyjmuje się w doktrynie, że przedmiot stosunku prawnego w prawie publicznym będzie sprowadzał się do zachowania. Wyodrębnienie komponentu przedmiotu pozwala na odróżnienie typów zachowań, jakie mogą być przedmiotem stosunku prawnego. Stąd należy przyjąć, że wyróżnienie przedmiotu stosunku prawnego będzie funkcjonalnie uzasadnione poprzez rozróżnienie typów zachowań. Znaczenie przedmiotu stosunku prawnego pozwoli w dalszej kolejności na analizę dokonania nauki prawa w odniesieniu do jego treści, co można uznać za węższe ujęcie przedmiotu, a więc to, do czego strona jest uprawniona bądź zobowiązana. Wyróżnienie w komponencie przedmiotu dodatkowo komponentu treści pozwoli na głębszą analizę głównego zagadnienia niniejszej pracy.

¹⁴¹ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997, s. 188.

¹⁴² J. Kowalski, *Wstęp...*, *op. cit.*, s. 152.

¹⁴³ L. Morawski, *op. cit.*, s. 188.

¹⁴⁴ Art. 45 k.c.

¹⁴⁵ *Ibidem*, s. 188.

8.4. Istota uprawnienia i obowiązku jako składników treści stosunku prawnego

W doktrynie pojęcia uprawnienia i obowiązku przyjmowane są niejednolicie¹⁴⁶. Podejmowane próby sformułowania definicji tych pojęć zmierzały do wyjaśnienia znaczenia obu terminów w języku prawniczym oraz istoty w kontekście ontologicznym¹⁴⁷. Z dotychczas przeprowadzonych badań wynika, że:

- a) oba terminy to nazwy przedmiotów idealnych, które definiuje się w sposób idealistyczny, w zasadzie filozoficzny,
- b) pojęcia traktowane są w sposób naturalistyczny, a więc uznaje się je za coś naturalnego, a ich desygnatami są pewne fakty czy zjawiska,
- c) uprawnienie i obowiązek są terminami pozornymi, które w zasadzie nic nie znaczą i nie oznaczają,
- d) pojęcia uprawnienia i obowiązku nie mogą być zdefiniowane w sposób klasyczny, ponieważ nie ma takich rzeczy jak uprawnienie czy obowiązek¹⁴⁸.

Wszakże o uprawnieniu mówi się wówczas, kiedy przepisy prawa lub postanowienia umowne nie nakładają na stronę obowiązku, a pozostawiają jej wybór co do możliwości zachowania się zgodnie ze swoim interesem, natomiast druga strona stosunku prawnego jest zobowiązana do odpowiedniego zachowania się względem strony uprawnionej¹⁴⁹. Chodzi o sytuację, w której jeden z podmiotów zobowiązany jest do określonego zachowania się w stosunku prawnym, a drugi podmiot może żądać od pierwszego podmiotu określonego zachowania się ze skutkami prawnymi. Uprawnienie klasyfikowane jest także w kategorii następstw¹⁵⁰, z którymi przepisy prawa łączą się z wyraźnymi faktami prawnymi. Warto podkreślić, że w aktach prawnych pojęcie „uprawnienia” definiowane jest poprzez zwroty, za pomocą których dany podmiot może podjąć decyzję co do swoich dalszych działań – przykładowo należy wskazać zwroty: „może”, „jest uprawniony”.

¹⁴⁶ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1994, s. 144–147.

¹⁴⁷ *Ibidem*.

¹⁴⁸ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986, s. 355.

¹⁴⁹ J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, 2012, s. 33; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 17–18.

¹⁵⁰ *Ibidem*.

Uprawnienie kreuje sytuację podmiotu klasycznie korzystną, jednak stanowi tylko podstawę normatywną zachowania danego podmiotu¹⁵¹. W szeroko pojętym prawie cywilnym kształtowany jest pogląd o uprawnieniu jako określonym prawem stanie możliwości żądania od drugiej strony określonego zachowania.

Natomiast obowiązek w ogólnej definicji można scharakteryzować jako powinność określonego zachowania adresata normy prawnej według określonego zakazu lub nakazu. Wobec niepodporządkowania się określonym normom prawnym zastosowany może zostać akt przymusu państwowego. Obowiązek w stosunku prawnym definiowany jest bardzo podobnie. Mianowicie przepisy prawa lub umowy między stronami formułują nakazy oraz zakazy zachowania skierowane do adresata normy. Zaniechanie lub odstąpienie od danego zachowania wiąże się z możliwością wymuszenia określonego świadczenia przez drugi podmiot¹⁵². W literaturze rozróżnia się dwa rodzaje niespełnionych obowiązków i ich konsekwencje¹⁵³: niespełnienie obowiązku rodzi za sobą pociągnięcie ujemnych skutków prawnych dla adresata normy oraz drugi rodzaj – „może” pociągnąć za sobą skutki prawne. Pierwszy rodzaj niespełnienia obowiązku zachodzi, gdy adresat normy prawnej nie wypełni określonego obowiązku, natomiast drugi rodzaj – w sytuacji, kiedy to od określonego podmiotu prawa uzależnia się, czy nakaz lub zakaz skutkował będzie ujemnymi skutkami prawnymi dla adresata normy.

Uprawnienie formułowane w różnych dziedzinach prawa skłania do refleksji o trudnościach w wykazaniu istoty tego zagadnienia. Z punktu widzenia uprawnień podatnika zasadnicze jest wykazanie jego treści jako istoty uprawnienia w różnych gałęziach prawa jak prawo podatkowe czy prawo cywilne.

Związek między prawem podatkowym a cywilnym ma charakter systemowy oraz strukturalny¹⁵⁴. Powiązania systemowe występują poprzez wykształcone na gruncie prawa cywilnego instytucje. Zdarzenia prawne w prawie cywilnym znajdują swoje następstwa i przesłanki dla funkcjonowania instytucji

¹⁵¹ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 46.

¹⁵² J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, 1993, s. 213.

¹⁵³ *Ibidem*, s. 28.

¹⁵⁴ A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008, s. 215.

prawnopodatkowych¹⁵⁵. Powiązania strukturalne można określić z uwagi na podobny zakres stosunków społecznych, które poddane są regulacji poprzez normy prawne. Poprzez instytucję swobody zawierania umów kształtują się uprawnienia i obowiązki, czego efektem jest obrót gospodarczy. Inicjuje on zaistnienie zdarzeń właściwych dla prawa podatkowego¹⁵⁶.

Przedmiot regulacji prawnej i stosunku społecznego w obrocie gospodarczym wskazuje na charakterystyczne powiązanie prawa podatkowego z prawem cywilnym. Związek widoczny jest szczególnie w funkcjonowaniu obu gałęzi prawa niemal jednocześnie, w tym samym czasie. Stosunek prawny zachodzący między dwoma podmiotami gospodarczymi, w wyniku którego powstaje obrót gospodarczy, kształtuje pośrednio stosunek prawny uregulowanego normami prawa podatkowego. Obrót gospodarczy wywołuje u jednego z podmiotów (czasami u obu) następstwa w postaci nawiązania stosunku prawnego z organem państwa.

Dokonany w doktrynie prawa podział uprawnień¹⁵⁷ wskazuje na poszczególne gałęzie prawa, w których uprawnienie ukazane jest w pełnym kształcie normatywnym, a przy wyznaczeniu istoty uprawnienia należy zwrócić uwagę na jego cechy. Konstytucja, jako główne źródło prawa w Polsce, stanowi o prawach jednostki względem państwa¹⁵⁸.

Istota uprawnienia wywodzi się – jak i sama geneza instytucji uprawnienia – z prawa cywilnego¹⁵⁹. Teoretycy prawa powszechnie posługują się instytucją uprawnienia przy analizie stosunku prawnego. Uprawnienie to sytuacja podmiotu stosunku prawnego, w której może on przyjąć odpowiedni model

¹⁵⁵ *Ibidem*.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

¹⁵⁷ W literaturze wyodrębnia się m.in. podział na uprawnienia proste oraz złożone. Uprawnienia proste charakteryzuje się uprawnieniem do żądania spełnienia świadczenia, a uprawnienia złożone są kompleksem uprawnień prostych. Jako przykład można wskazać prawo własności, w którym prawo do korzystania z własności jest uprawnieniem prostym, a prawo do czerpania korzyści z własności i rozporządzania własnością stanowi uprawnienie złożone. Wyróżnia się również uprawnienia kategoryzowane poprzez podział na: uprawnienia *in rem publicam*, uprawnienia *in personam*, uprawnienia *in rem*. Formą uprawnień są również prawa podmiotowe. Typowymi przykładami praw podmiotowych są prawa własności czy prawo do obrony. Szerzej ten rodzaj uprawnień jest omówiony w dalszej części pracy. Uprawnienie w stosunku prawnym do żądania od konkretnej osoby określonego zachowania – obowiązku – nazywa się również roszczeniem. Zob. L. Morawski, *op. cit.*, s. 188.

¹⁵⁸ Należy przyjąć dość szerokie rozumienie tego pojęcia.

¹⁵⁹ J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2012, s. 216–217.

zachowania się, określony poprzez normę prawną¹⁶⁰. Uprawnienia rozważa się także jako nakaz świadczenia przez jeden podmiot na rzecz drugiego – uprawnionego podmiotu¹⁶¹. Podsumowując, istotę uprawnienia należy scharakteryzować jako przewidującą możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania się oraz normę prawną, która określa tę sytuację¹⁶². W ujęciu cywilistycznym uprawnienie wyznacza swego rodzaju stan czy sferę, w ramach których podmiot może żądać określonego zachowania się drugiego podmiotu¹⁶³. O uprawnieniu świadczy więc sytuacja, w której przepisy prawa czy postanowienia umowy nie obciążają strony obowiązkami, a pozostawiają w jej gestii wybór określonego zachowania. Dokonany wybór zachowania będzie obligował drugą stronę stosunku prawnego do odpowiedniego modelu zachowania względem strony uprawnionej¹⁶⁴.

9. Miejsce i definicja uprawnień w teorii prawa

Jak już wykazano za literaturą, uprawnienie związane jest zarówno z prawem publicznym – administracyjnym, jak i z prawem prywatnym – cywilnym¹⁶⁵. W doktrynie prawa cywilnego¹⁶⁶ istnieje pogląd o stosunku prawnym, w którym istotną rolę odgrywają prawa i obowiązki¹⁶⁷. Teoria prawa wykształciła pojęcia uprawnienia i obowiązku w języku prawnym i prawniczym, gdzie pojęcie uprawnienia i prawa podmiotowego są alternatywnie stosowane¹⁶⁸. W literaturze akceptuje się także pogląd, że prawo podmiotowe jest konstrukcją nadrzędną w stosunku do pojęcia uprawnienia, ponieważ prawo podmiotowe zawiera z reguły więcej niż jedno uprawnienie¹⁶⁹.

¹⁶⁰ H. Rot, *Wstęp do nauk prawnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1994, s. 104.

¹⁶¹ S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, 1992, s. 120.

¹⁶² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 123.

¹⁶³ P. Borszowski, *Pojęcie i zakres...*, s. 213.

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 17.

¹⁶⁶ E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 99.

¹⁶⁷ E. Klein, *Elementy...*, 2005, s. 21.

¹⁶⁸ M. Błachut, *Pojęcie prawa podmiotowego we współczesnej liberalnej filozofii prawa*, RPEiS 2002, R. 64, z. 1, s. 38.

¹⁶⁹ M. Nazar, [w:] T. Filipiak, J. Mojak, E. Niezbecka, *Zarys prawa cywilnego*, Innovation Press, Lublin 2012, s. 87.

Uprawnienie w prawie cywilnym¹⁷⁰ będzie miało dość szeroki zakres¹⁷¹. Zakres ten jednak nie posiada cech nieograniczonych w odniesieniu do kształtowania treści stosunku prawnego, ustawodawca bowiem, kształtując stosunki cywilnoprawne, nie pozostawił podmiotom dowolności zawierania tych stosunków¹⁷².

Natomiast stosunek administracyjnoprawny cechuje wzajemne powiązanie dwóch podmiotów, których cechą charakterystyczną są przepisy prawa regulujące prawa i obowiązki stron¹⁷³, tym samym nie występuje na jego gruncie równość stron. Określenie uprawnień czy też obowiązków następuje poprzez stosowne przepisy prawa, które regulują określony stosunek prawny¹⁷⁴.

Uprawnieniem w odniesieniu do stosunku administracyjnego będzie możliwość podjęcia przez podmiot określonego działania polegającego na działaniu, znoszeniu lub zaniechaniu. Uprawnienia wynikają bezpośrednio z norm prawa administracyjnego, mogą także zostać nadane w wyniku indywidualnych rozstrzygnięć administracyjnych, muszą być jednak interpretowane zgodnie z tymi normami. Uprawnienia wynikające ze stosunku administracyjnoprawnego nie mogą być przenoszone lub zbywalne na inny podmiot, ponieważ posiadają cechę osobistą¹⁷⁵. Uprawnienie obejmuje sferę, którą można określić jako sferę zachowań nienakazanych i niezakazanych przez prawo¹⁷⁶. Warte podkreślenia jest czynnik różnicujący uprawnienia, czyli brak bezpośredniego przymusu ze strony państwa w metodzie cywilnoprawnej, a występującego w metodzie administracyjnoprawnej¹⁷⁷.

Państwo, związek publicznoprawny, jednostka samorządu terytorialnego zostały wyposażone w instrumenty pozwalające na jednostronne nakładanie obowiązków i uprawnień. Dzięki temu organ administracji publicznej może do-

¹⁷⁰ M. Goettel, A. Goettel, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 33.

¹⁷¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 244.

¹⁷² *Ibidem*.

¹⁷³ E. Ura, [w:] E. Ura, E. Ura, *Prawo administracyjne*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1999, s. 40.

¹⁷⁴ Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 2000, s. 24.

¹⁷⁵ Stosownie do art. 93–93c o.p. prawa i obowiązki mogą być przenoszone na następców prawnych lub w wyniku przekształcenia osób prawnych.

¹⁷⁶ E. Ura, [w:] E. Ura, E. Ura, *op. cit.*, s. 40.

¹⁷⁷ S. Grzybowski (red.), *System...*, 1985, s. 18.

wolnie w granicach prawa kształtować sytuację prawną jednostki. Podmiotem uprawnionym do kształtowania sytuacji prawnej jednostki zawsze będzie podmiot nadrzędny, czyli organ administracji publicznej.

Jak już wykazano, pojęcia uprawnienia oraz obowiązku zgodnie przyjmowane są w teorii prawa¹⁷⁸. Pojęcia te wyznaczają sferę, w której dany podmiot może lub musi podjąć odpowiednie zachowanie¹⁷⁹. Istota tych instytucji polega na odpowiednim kształcie sytuacji prawnej podmiotu oraz normy prawnej określającej sytuację, w której znalazł się określony podmiot¹⁸⁰.

Definicja pojęcia uprawnienia sprowadza się do aspektu gałęzi prawa. Inna bowiem będzie definicja uprawnienia na gruncie prawa prywatnego, a inna na gruncie prawa publicznego. Z uwagi na tematykę niniejszej pracy należy przybliżyć definicję uprawnienia w zakresie prawa publicznego, gdyż prawo podatkowe jest częścią prawa publicznego. Za literaturą przyjąć można pojęcie uprawnień jako: nałożone, dozwolone i zagwarantowane przez ustawodawcę poprzez normy prawa możliwości przyjęcia przez jednostkę odpowiedniego względem siebie modelu zachowania lub odstąpienie od tego zachowania, jeżeli okaże się to dla niego bardziej korzystne¹⁸¹. Istotą uprawnienia jest jego realizacja w ramach przepisów prawa.

Funkcja stosunku prawnego sprowadza się do relacji między podmiotami nawiązującymi ów stosunek. Powstałe w wyniku realizacji stosunku prawnego uprawnienia i obowiązki generują wzajemne relacje między tymi podmiotami. W prawie prywatnym cel lub treść wynika z umowy między stronami, natomiast w prawie publicznym treść oraz cel stosunku generowane są poprzez przepisy prawa¹⁸².

Konsekwencją przyjęcia w teorii prawa uprawnienia i obowiązku jest ich wzajemna relacja, która z kolei związana jest z teorią korelatywności¹⁸³. Będzie to stanowiło podstawę do analizy korelacji uprawnienia i obowiązku.

¹⁷⁸ J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 216–217.

¹⁷⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 249.

¹⁸⁰ *Ibidem*.

¹⁸¹ *Ibidem*.

¹⁸² Na gruncie prawa prywatnego również należy wziąć pod uwagę art. 353¹ k.c.: „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współzycia społecznego”.

¹⁸³ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1986, s. 368.

10. Teorie korelatywności

Teoria korelatywności polega na związku o charakterze analitycznym wynikającym z dyspozycji normy prawnej, gdzie określenie *ex definitione* obowiązku jednego podmiotu względem drugiego odpowiada uprawnieniom drugiego podmiotu¹⁸⁴.

Teorię korelatywności przedstawia się w literaturze przedmiotu m.in. jako klasyfikację stosunków prawnych ze względu na sposób zachowania się podmiotów biorących udział w stosunku prawnym¹⁸⁵. Wyodrębnia się cztery grupy stosunków prawnych związanych z korelacją uprawnień i obowiązków:

- a) stosunki prawne, w których przedmiotem uprawnienia jest *facere*, a przedmiotem obowiązku jest *non facere*,
- b) stosunki prawne, w których przedmiotem uprawnienia i przedmiotem obowiązku jest *facere*,
- c) stosunki prawne, w których przedmiotem uprawnienia jest *non facere*, a przedmiotem uprawnienia jest *facere*,
- d) stosunki prawne, w których *non facere* jest równocześnie przedmiotem obowiązku oraz uprawnienia¹⁸⁶.

W doktrynie zawarty jest pogląd krytykujący ostatnią – czwartą grupę z uwagi na to, że nie uznaje stosunków prawnych, w których zachowanie każdego podmiotu stanowiłoby *non facere*¹⁸⁷. Przyjmowana jest również teoria, że wszelkim obowiązkom odpowiada uprawnienie innego podmiotu i odwrotnie – każdemu uprawnieniu odpowiada obowiązek drugiego podmiotu¹⁸⁸. Zgodnie z przyjętą koncepcją korelację uprawnienia i obowiązku można zaliczyć do jednej z kategorii:

- a) uprawnienie do *accipere* – obowiązek *facere*,
- b) uprawnienie do *non pati* – obowiązek *non facere*,
- c) uprawnienie do *facere* – obowiązek *pati*¹⁸⁹.

¹⁸⁴ *Ibidem*.

¹⁸⁵ J. Nowacki, *Non facere jako przedmiot stosunku prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1963, seria 1, z. 31, s. 123.

¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁷ Jerzy Lande oraz Leon Petrażycki optowali za teorią, że ten rodzaj stosunku prawnego nie istnieje. Zob. *ibidem*.

¹⁸⁸ Według teorii L. Petrażyckiego, a dalej rozwiniętej przez J. Landego. Zob. A. Peczenik, *Uprawnienie a obowiązek*, PiP 1968, z. 2, s. 227.

¹⁸⁹ L. Petrażycki, *Teoria prawa i państw w związku z teorią moralności*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959, t. 1, s. 103.

Wyrażony pogląd znajduje w doktrynie krytyków. Uprawnienie do *accipere* jest prawem do cudzego zachowania, a nie jest prawem do własnego zachowania¹⁹⁰. Jako przykład wskazać należy prawo wierzyciela do otrzymania określonej sumy od dłużnika. Kolejne uprawnienie – do *non pati* – także jest uprawnieniem do cudzego zachowania, a dokładniej prawem do cudzego zaniechania, przykładowo wskazać można uprawnienie do niebycia okradzionym¹⁹¹. Natomiast uprawnienie do *facere* jest możliwością do własnego zachowania.

Przyjmuje się także, że podział korelacji odbywa się według dwóch kryteriów: na przeciwstawieniu prawa do działania i prawa do zaniechania¹⁹² oraz na przeciwstawieniu prawa do cudzego zachowania przyzwoleniu.

W nauce prawa wyróżnia się także koncepcję zestawienia czterech korelacji uprawnienia i obowiązku:

- a) *demand right–duty*. Podmiot uprawniony może zastosować przymus prawny wobec osoby zobowiązanej, jeżeli ta obowiązku nie wykona,
- b) *privilege right–no demand right*. Podmiot uprawniony może zachować się w określony sposób, a podmiot zobowiązany nie posiada środków prawnych, aby się temu przeciwstawić,
- c) *power–liability*. Podmiot uprawniony ma prawo stosownie do swojej woli stworzyć nowy stosunek prawny wobec osoby zobowiązanej, która z kolei nie może tego uniknąć,
- d) *immunity–no power*. Podmiot uprawniony nie tworzy nowego stosunku prawnego, a podmiot zobowiązany jest prawnie bezsilny¹⁹³.

Wyróżniony podział korelacji uprawnień opiera się głównie na trzech filarach: przeciwstawieniu działania i zaniechania, przeciwstawieniu prawa do własnego i cudzego zachowania oraz wyróżnieniu zachowań, które tworzą nowe stosunki prawne. Teoria jest dość skomplikowana, stąd wielu przedstawicieli doktryny określa ją jako nieprzydatną do analizowania podstawowych pojęć prawnych.

Przedstawia się także koncepcję, według której każda norma ustanawiająca uprawnienie musi ustanowić także obowiązek – ale nie odwrotnie¹⁹⁴. W związku z tym zachodzi jednokierunkowa korelatywność obowiązku względem uprawnienia. Uprawnienie redukuje się do prawa skargi, a więc do wniesienia skargi

¹⁹⁰ Przedstawioną teorię krytykuje Aleksander Peczenik. Zob. A. Peczenik, *op. cit.*, s. 227.

¹⁹¹ *Ibidem*.

¹⁹² Podział według L. Petrażyckiego i J. Landego. Zob. A. Rudziński, *Z logiki norm*, Drukarnia Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 1947, s. 21.

¹⁹³ Teoria przedstawiona przez W.N. Hochfelda. Zob. A. Peczenik, *op. cit.*, s. 228.

¹⁹⁴ H. Kelsen, *Hauptprobleme der Staatsrechtlehre*, Scientia, Tübingen 1911, s. 312.

oraz prawa do rozpatrzenia jej przez instytucje państwowe¹⁹⁵. Koncepcję rozwinęto o istotę prawa podmiotowego, która polega na zagwarantowanej możliwości dokonywania określonych działań¹⁹⁶. „Zagwarantowana możliwość” składa się na prawo do własnego zachowania oraz na prawo do cudzego zachowania. Korelatywność uprawnienia i obowiązku sprowadza się do zagadnienia przeciwstawiania norm prawnych i przepisów prawa, a także do uzależnienia od dyrektyw i w oparciu o korelację względem przyzwoleń i praw do cudzego zachowania¹⁹⁷.

Podsumowując analizę teorii korelatywności, należy stwierdzić, że każda koncepcja zakłada podział uprawnień na przyzwolenia i prawa do cudzego zachowania. Klasyfikacja ta wyrażana jest przez autorów w skomplikowanych, często niezrozumiałych metodach. Należy postulować, aby przedstawione koncepcje opisać w sposób uproszczony, bardziej zrozumiały.

Przedstawione poglądy zawarte w literaturze przedmiotu są podstawą do uzupełnienia o bardziej szczegółową analizę nauki prawa w zakresie korelacji uprawnienia i obowiązku.

10.1. Uprawnienie i obowiązek jako wzajemny korelat

Punktem wyjścia w relacji uprawnienia i obowiązku jest kwestia rozumienia terminu „logika”, ponieważ dość często przyjmowanie lub mieszanie różnych koncepcji logiki prowadzi do błędnych interpretacji prawa¹⁹⁸. Powszechnie przyjmuje się, że pewne sytuacje czy zdarzenia oparte są na regułach logiki, a związane jest to z przeświadczeniem o prawdziwości takiego stwierdzenia. Logikę prawdziwości stwierdzenia należy rozpatrywać na dwa sposoby. Pierwszy jako logikę *sensu stricto* oraz drugi jako logikę nieformalną¹⁹⁹. Logika *sensu stricto* oznacza, że każdemu uprawnieniu odpowiada obowiązek i odwrotnie, natomiast logika nieformalna wskazuje na to, że każdemu uprawnieniu odpowiada obowiązek, ale nie każdemu obowiązkowi odpowiada uprawnienie²⁰⁰. Skorzystanie strony z uprawnienia warunkuje norma prawna czy postanowienia umowne, w każdym razie musi ono podmiotowi przysługiwać na podstawie

¹⁹⁵ Koncepcja Hansa Kelsena. Zob. A. Peczenik, *op. cit.*, s. 229.

¹⁹⁶ S.F. Keczekian, *Stosunki...*, s. 91.

¹⁹⁷ A. Peczenik, *op. cit.*, s. 229.

¹⁹⁸ J. Woleński, *Logiczne problemy wykładni prawa*, ZNUJ.PP, z. 56, s. 18.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

²⁰⁰ J. Lande, *Norma prawna a zjawisko prawne*, [w:] *Prace z dziedziny teorii prawa*, Wydawnictwo W.L. Jaworski, Kraków 1925, s. 307.

określonych przepisów. Logika *sensu stricto* wskazuje, że w przypadku, kiedy stronie przysługuje uprawnienie, to norma prawna wskazuje również powinność określonego zachowania, a więc obowiązek. Należy zwrócić uwagę na szeroki zakres uprawnienia przysługującego stronie czy podmiotowi.

Korelacja uprawnienia i obowiązku nie ma stałej, jednej formy, lecz przybiera odpowiednią formę w zależności od przyjętego znaczenia pojęć uprawnienia i obowiązku²⁰¹. Badając ustalenia dotyczące korelacji, należy stwierdzić, że nie jest zgodnie przyjmowana w doktrynie. Teza o przyjęciu korelacji uprawnienia i obowiązku odnosi się do współzależności obowiązków oraz uprawnień w sytuacji, gdy uznamy, że obowiązek wynika z należności osoby uprawnionej – przy konstrukcji skrótowej, a nie konstrukcji prawnej²⁰². Nie każdy zatem obowiązek rodzi za sobą powstanie osoby uprawnionej. Jednakże należy przyjąć tezę, że w zależności od przyjętego znaczenia analizowanych pojęć, uprawnienie i obowiązek mogą być wzajemnymi korelatami w wyniku postanowień umownych lub przepisów prawnych²⁰³.

Natomiast w prawie publicznym, a szczególnie w prawie administracyjnym²⁰⁴, obowiązek nie zawsze musi odpowiadać i w zasadzie najczęściej nie odpowiada uprawnieniu. Organ administracji publicznej na bazie przepisów prawa może ustanowić określony obowiązek leżący po stronie jednostki²⁰⁵, lecz obowiązek ten nie spełnia roli korzyści czy interesu względem organu, który w tym samym okresie nabywa określone uprawnienia po nałożeniu obowiązku. Jednostka spełnia obowiązek nie po to, aby organ nabył tym samym przysposzczenie, a jedynie w celu spełnienia określonych przepisami prawa obowiązków. Natomiast w wyniku niespełnienia obowiązku organ może także nałożyć przewidziane prawem sankcję na jednostkę i dokonać wyegzekwowania obowiązku, jednakże to prawo nie jest pochodną obowiązku, lecz wyprowadzone jest z osobnej kompetencji organu administracji do egzekucji obowiązku²⁰⁶.

Uprawnienie dla jednostki może być także ustanowione poprzez działanie organu administracji. Nie powstaje jednak dla organu w zasadzie żaden obowią-

²⁰¹ J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 138.

²⁰² Z. Ziemiński, *Uprawnienie a obowiązek: przyczynek do analizy stosunku prawnego*, UAM, Poznań 1962, s. 28.

²⁰³ S. Wronkowska, *Analiza pojęcia prawa podmiotowego*, UAM, Poznań 1973, s. 33.

²⁰⁴ J. Zimmermann, *Aksjomaty...*, s. 145.

²⁰⁵ Przez jednostkę należy rozumieć podmiot praw i obowiązków.

²⁰⁶ J. Zimmermann, *Aksjomaty...*, s. 138.

zek – lub ewentualnie obowiązek nadzorowania, aby uprawnienie jednostki było w należyty sposób realizowane, zgodnie z obowiązującymi przepisami²⁰⁷. Tak pojmowane uprawnienie i obowiązek oznaczają nieekwiwalentność względem siebie. Wynika z tego, że na gruncie prawa administracyjnego relacja korelacji obowiązku i uprawnienia przejawia się w szczególności, ograniczony sposób lub w ogóle nie występuje²⁰⁸. Jednakże nie sposób wykluczyć korelacji w zupełności, oznaczałoby to bowiem, że jednostka posiada wyłącznie obowiązki, więc założenie o korelacji uprawnień i obowiązków wymaga dalszej doktrynalnej analizy.

10.2. Podział korelacji uprawnień i obowiązków

Zakładając, że uprawnienia i obowiązki połączone są ze sobą na zasadzie korelacji²⁰⁹, uprawnienia w doktrynie dzieli się m.in. na:

- a) pozytywne – występuje korelacja z nakazem,
- b) negatywne – występuje korelacja z zakazem,
- c) zezwolenia – brak korelacji z zakazem oraz nakazem²¹⁰.

W literaturze wykształcono również podział korelacji w odniesieniu do uprawnień zasadniczych i uprawnień pomocniczych²¹¹. Do uprawnień zasadniczych zalicza się prawo do uzyskania świadczenia połączone z korelacją obowiązku odszkodowania z powodu niespełnienia lub nienależytego spełnienia świadczenia. Uprawnienia pomocnicze to korelacja obowiązku do spełnienia żądania zabezpieczenia i skarżenia czynności szkodzących stronie²¹². Uprawnienia zasadnicze wynikają z natury zobowiązania, a uprawnienia pomocnicze stosowane są do zabezpieczenia i zrealizowania uprawnień zasadniczych²¹³.

Wyróżnia się również korelację uprawnień kategoryzowaną poprzez podział na:

- a) uprawnienia *in rem publicam*,
- b) uprawnienia *in personam*,
- c) uprawnienia *in rem*²¹⁴.

²⁰⁷ Jako przejaw należy wskazać obowiązki organów nadzoru budowlanego.

²⁰⁸ J. Zimmermann, *Aksjomaty...*, s. 139.

²⁰⁹ T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 203.

²¹⁰ L. Morawski, *op. cit.*, s. 192.

²¹¹ A. Klein, *Elementy...*, 1964, s. 22.

²¹² Przykład zabezpieczenia występuje w podatku akcyzowym.

²¹³ A. Klein, *Elementy...*, 1964, s. 22.

²¹⁴ *Ibidem*.

Uprawnienia *in rem publicam* są specyficznym typem uprawnień. Uprawnienia tego typu przysługują podmiotowi będącemu adresatem normy prawnej – wobec organu administracji publicznej. Podmiotowi, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, przysługuje uprawnienie do zażądania od organu administracji publicznej odpowiedniego zachowania, zatem korelacja wynika bezpośrednio z przepisów prawa. Z kolei uprawnienia *in personam* są skierowane do konkretnej osoby względem innej osoby i zachodzą w stosunku prawnym między stronami. Ten rodzaj uprawnień występuje w prawie zobowiązaniowym – wierzyciel może domagać się spełnienia świadczenia tylko od dłużnika. Korelacja wynika więc z postanowień umownych między stronami stosunku prawnego. Uprawnienia *in rem* to natomiast rodzaj uprawnień skutecznych wobec każdej ze stron. Przykładowo w prawie rzeczowym właściciel może żądać, aby nikt nie naruszał jego własności, zatem chodzi o korelację mającą za cel ochronę praw podmiotowych bezwzględnych²¹⁵.

Korelacja uprawnienia w stosunku prawnym do żądania od konkretnej osoby określonego zachowania – obowiązku – przyjmuje również formę roszczeń²¹⁶. Uprawniony może żądać od zobowiązanego określonego zachowania, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i umową między uprawnionym a zobowiązanym.

Oprócz podziału korelacji w piśmiennictwie w przepisach prawa występują także normy, które obligatoryjnie wyznaczają korelację. Klasycznym przykładem jest art. 415 k.c., który stanowi, że kto z winy swojej wyrządził drugiemu szkodę, obowiązany jest do jej naprawienia. W omawianej normie poszkodowany jest uprawniony do żądania od sprawcy naprawienia szkody, a strona, która uczyniła szkodę, zobowiązana jest do jej naprawienia²¹⁷.

Opisany podział korelacji nie jest wyczerpujący, ponieważ w każdej dziedzinie prawa podział może przybrać inną formę i stanowić podstawę do analizy korelacji uprawnienia i obowiązku. Pojęcia te mogą przybrać odmienne formy czy stanowić odmienne definicje. Natomiast bazując na teorii prawa, należy stwierdzić, że korelacja obowiązku i uprawnienia wynika z tego, że obowiązek ogranicza określonymi przepisami prawa swobodę wyboru zachowania. Natomiast uprawnienie daje podstawy do skorzystania ze swobody wyboru zachowania. Z kolei obowiązki dzieli się na pozytywne oraz negatywne. Pozytywne

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ *Ibidem*.

²¹⁷ A. Łopatka, *op. cit.*, s. 220.

definiuje się jako nakazy, a negatywne jako zakazy. Innymi słowy, jeżeli coś jest zakazane, to tym samym nie jest nakazane. Obowiązek w przepisach prawa artykułowany jest poprzez formułowanie takich zwrotów jak: „musi”, „jest zobowiązany”. Pojęcie obowiązku łącznie jest również z mogącymi występować określonymi sankcjami. Ten typ obowiązku występuje w interesie osoby, którą wiąże²¹⁸. Literatura określa takie obowiązki ciężarami²¹⁹.

Korelacja uprawnienia i obowiązku łączona jest również z zasygnalizowaną przy analizie doktryny w odniesieniu do stosunku administracyjnoprawnego – kompetencją organu administracyjnego, którego obowiązek wynika bezpośrednio z tej instytucji. Ogólny obowiązek, a więc użytek z przyznanej kompetencji do działania, a brak konkretnej normy prawa materialnego w tym zakresie powoduje brak uruchomienia uprawnienia czy roszczenia po stronie jednostki. Przewidziane przez ustawę działanie organu w postaci wydania indywidualnej decyzji dla obywatela nie łączy się bezpośrednio z jego uprawnieniem, dopiero gdy z przepisów prawa materialnego wyniknie kompetencja do konkretnego działania organu, tj. wydania określonej decyzji, obowiązek połączy się z interesem jednostki.

11. Uprawnienie a kompetencja organów administracji publicznej

Pojęcie kompetencji kształtuje czy też oddziałuje w sposób pośredni lub bezpośredni na instytucjonalne i procesowe gwarancje zapewniające ochronę praw jednostki²²⁰. Część teoretyków prawa uważa, że źródło kompetencji organu administracyjnego oprócz przepisów prawnych to określona reguła dokonywania czynności konwencjonalnych, a więc stanowiąca regułę kompetencyjną²²¹ lub też jako konstrukcja normy nakazującej określone postępowanie normy kompetencyjnej²²². Reguła kompetencyjna przyjmowana jest jako wypowiedź normodawcy odwrotnie od normy kompetencyjnej ze względów syntak-

²¹⁸ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Morpol, Lublin 2001, s. 159.

²¹⁹ L. Morawski, *op. cit.*, s. 189.

²²⁰ J. Dobkowski, *Kompetencja...*, s. 109.

²²¹ M. Matczak, *Kompetencja organu administracji publicznej*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 45.

²²² Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa-Poznań 1977, s. 120.

tycznych, semantycznych oraz pragmatycznych²²³. Pojęcie kompetencji odnosi się do trzech podstawowych elementów: upoważnienia do działania w cudzym imieniu, a także do uprawnienia i obowiązku.

Kompetencja dotyczy co do zasady organów administracji publicznej, które działając na podstawie prawa i w jego granicach, adresują swoje funkcje na rzecz jednostki. W doktrynie prawa administracyjnego jako przedmiot kompetencji rozumie się również zespół czynności prawnych, stosowanie prawa oraz ustanawianie norm generalnych i abstrakcyjnych, których celem pośrednim lub bezpośrednim jest nadanie uprawnień i obowiązków na rzecz obywatela²²⁴. W związku z tym uprawnienie w ramach kompetencji zostaje niejako nabyte przez podmiot (jednostkę): pośrednio lub bezpośrednio. Bezpośrednio podmiot nabywa uprawnienie poprzez kompetencje organu administracji publicznej, w tym przypadku ustawodawcę, który stanowi normy prawne ustanawiające uprawnienie²²⁵. Za pośrednie uważa się wynikające z normy prawnej, nabycie – w ramach jego realizacji – konkretnego uprawnienia²²⁶. Inaczej ujmując, nabycie uprawnień w drodze kompetencji ustawodawcy następuje w sposób pośredni poprzez kształt normy konkretnej, natomiast bezpośrednio poprzez normę abstrakcyjną.

Prawodawca, ustanawiając kompetencje poszczególnych organów, ustanawia wspomniane już normy kompetencyjne. Wyróżnia się je jako ogólne normy kompetencyjne określone w regulacjach prawnoustrojowych, będące podstawą do działań zewnętrznych, a także normy kompetencyjne *sensu stricto*, będące wynikiem prawa materialnego. Oba rodzaje to normy uprawniające do konkretyzowania prawa i normy konkretyzowane lub też normy mogące w zakresie reguł kolizyjnych uznać kompetencję ogólną, a także ściśle wyznaczoną poprzez prawo, rozumianą jako szczególne upoważnienie²²⁷. Właściwość wymiaru kompetencji organu publicznego związana jest ze stosowaniem prawa administracyjnego, a do konkretyzacji normy prawnej uprawniony jest wyłącznie organ administracji publicznej²²⁸.

²²³ *Ibidem*, s. 330.

²²⁴ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy, obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Zakamycze, Kraków 1999, s. 78.

²²⁵ Przykładowo można wskazać uprawnienie do złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach.

²²⁶ Jako przykład można wskazać uprawnienie do złożenia odwołania w trakcie realizacji stosunku prawnego w formie złożenia wniosku o niezaleganie w podatku.

²²⁷ J. Dobkowski, *Organizacja i funkcjonowanie administracji publicznej*, Towarzystwo Polityczne, Olsztyn 2004, s. 45.

²²⁸ *Ibidem*, s. 47.

Organ administracji publicznej posiadający cechy władczości zobowiązany jest do działania w obszarze i w przynależnych formach prawnych w ramach wydzielenia kompetencji w formie prawa powszechnie obowiązującego²²⁹. Związana z tym jest zasada wyłączności kompetencyjnej, która stanowi, że do ustawowego rozdzielenia kompetencji administracyjnej, celem przyznania określonego uprawnienia jest właściwy wyłącznie jeden organ administracji publicznej. W odróżnieniu od procedury cywilistycznej brak tutaj właściwości przemiennej, organ, który w trakcie procedury utracił kompetencje do czynnego udziału w postępowaniu, utracił zdolność do rozstrzygania w odniesieniu do uprawnień i obowiązków podmiotu. W związku z tym przestaje być dla podmiotu właściwym organem, z którym łączy go stosunek prawny²³⁰.

Właściwość organów administracji publicznej w zakresie stosowania prawa wynika z ustawy. W wyjątkowych sytuacjach ustawa może przewidywać przeniesienie kompetencji z jednego organu na drugi, lecz zaznaczyć należy, że obowiązuje reguła kolizyjna, czyli domniemania zadań i kompetencji dla organów o właściwości ogólnej. W tym przypadku właściwym organem do przekazania uprawnień będzie organ administracji, który wymienia ustawa²³¹.

Pojęcie kompetencji w prawie publicznym związane jest głównie ze stosunkiem administracyjnoprawnym – rozumianym także jako stosunek podległości kompetencyjnej, gdzie normy prawa są jedynym wyznacznikiem²³², w obrębie którego może poruszać się organ administracji. W doktrynie prawa administracyjnego wykształcono pogląd świadczący o występowaniu organu administracji publicznej jako strony i podmiotu w stosunku administracyjnoprawnym, gdzie podmiotowość organu należy łączyć z pojęciem kompetencji²³³. Organ administracji publicznej zajmuje szczególne miejsce w systemie administracji publicznej. Kompetencja jest determinantem funkcjonowania

²²⁹ M. Granat, *Równowaga budżetowa jako zasada prawa (na marginesie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego czasu kryzysu finansowego)*, „Przegląd Konstytucyjny” 2017, nr 3.

²³⁰ H. Izdebski, H. Kulesza, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, Liber, Warszawa 1999, s. 78.

²³¹ Art. 146 ust. 2 Konstytucji RP ustanawia domniemanie kompetencyjne na rzecz Rady Ministrów w sprawach polityki państwa. Prezes Rady Ministrów posiada kompetencje generalne. Do jego zadań należy wszystko, co nie jest zastrzeżone dla innych organów. W ramach administracji rządowej i samorządowej występuje domniemanie kompetencji na rzecz administracji samorządowej.

²³² Można jeszcze przyjąć instytucję uznania administracyjnego jako pewne odstępstwo od tej reguły, jednakże instytucja ta również jest ograniczona przepisami prawa.

²³³ R. Mastalski, *Prawo...*, 2017, s. 207.

organów administracji publicznej, a istotnych z punktu widzenia niniejszej pracy organów administracji podatkowej²³⁴. Pojęcie kompetencji można określić także jako uprawnienie i obowiązek organu administracji do podejmowania zgodnie z obowiązującymi normami prawa określonych działań prawnych²³⁵. Kompetencję należy rozumieć w szerokim tego słowa znaczeniu oraz z elementami zadań. Określenie kompetencji używane jest również w doktrynie prawa cywilnego jako kompetencja do kształtowania oświadczeń woli²³⁶.

Warto także podnieść kwestię pojęcia kompetencji administracyjnej łączzonej z kompetencją organu administracji z uwagi na ich współzależność, ponieważ na element konstrukcyjny kategorii organów administracji publicznej składa się wyodrębnienie rzeczowe, co oznacza przypisanie powinności dokonywania zadań publicznych w określonych formach prawnych i obszarze prawnym administracji publicznej²³⁷.

Istotne w określeniu kompetencji wydaje się także zdefiniowanie samego pojęcia organu administracji publicznej, administracji podatkowej oraz organu podatkowego.

Pojęcie „organ administracji publicznej” nie znajduje swojego odzwierciedlenia w prawie. W doktrynie przyjmuje się pogląd, że konstrukcja prawna organu składa się z kilku części składowych, mianowicie techniki organizowania i skutecznego wykonywania nałożonych zadań²³⁸. W instytucji organu administracji publicznej można wyróżnić władztwo administracyjne, prowadzące swoją działalność w oparciu o państwo. Łączenie władzy i organu administracyjnego jest nieodzownym elementem pojęcia organu. W literaturze przyjmuje się pogląd o państwie, które administruje, zarządza, realizuje swoje cele i zadania za pomocą organów administracji publicznej²³⁹. Przyjmuje się także założenie o państwie, które poprzez organy administruje działaniem państwa jako społeczności²⁴⁰.

Organy administracji zaopatrzone zostały w określony zakres kompetencji, w doktrynie wykształcono stanowisko, że administracją jest ta część

²³⁴ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 5.

²³⁵ J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 1994, s. 80.

²³⁶ *Ibidem*.

²³⁷ J. Dobkowski, *Kompetencja...*, s. 109.

²³⁸ *Ibidem*, s. 5.

²³⁹ A. Okolski, *Wykład prawa administracyjnego oraz prawa administracyjnego obowiązującego w Królestwie Polskim*, t. I, Biblioteka Umiejętności prawnych, Warszawa 1880, s. 54.

²⁴⁰ W.L. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego*, Instytut Wydawniczy „Bibloteka Polska”, Warszawa 1924, s. 137.

państwa, która po wyłączeniu władzy ustawodawczej i sądowniczej będzie zajmowała się administrowaniem państwem, a nie uchwalaniem ani wykonywaniem wymiaru sprawiedliwości²⁴¹. Dlatego organ administracji można zdefiniować jako jednostkę organizacyjną wyposażoną w uprawnienie do wyrażania jego woli²⁴². Co warte podkreślenia, uprawnienie to musi być oparte na podstawie norm prawa.

Pojęcie organu administracji publicznej stanowi punkt wyjścia do określenia pojęcia administracji podatkowej oraz organu podatkowego. Samo pojęcie „organ podatkowy” nie jest do tej pory sformułowane normatywnie²⁴³, a art. 13 o.p. enumeratywnie wymienia wyłącznie rodzaje organów podatkowych. Przytoczony przepis ma charakter wyczerpujący, tak więc katalog organów podatkowych jest zamknięty²⁴⁴. Ukształtowanie administracji podatkowej można wyróżnić na podstawie prawa administracyjnego²⁴⁵. Administracja podatkowa, podobnie jak postępowanie administracyjne, cechuje się nadrzędnością organizacyjno-prawną organów podatkowych²⁴⁶. W analogiczny sposób jak w prawie administracyjnym administrację podatkową cechuje władczość, jednostronność przejawiająca się w formie decyzji administracyjno-podatkowej w stosunku zobowiązaniowym, która wiąże podatnika z państwem. Z kolei organ podatkowy jest częścią administracji podatkowej, będącą także częścią administracji publicznej, czyli władzy, oraz instytucji, której zadanie stanowi wymierzanie oraz pobór podatków²⁴⁷. Organ podatkowy zatem to jednostka stanowiąca element administracji podatkowej, która z kolei jest elementem administracji publicznej. Organ podatkowy rozumiany jako organ administracji publicznej uznać można za równy pod względem cech, jakie należy przypisać organowi administracji publicznej.

Organ administracji publicznej wyróżnia cecha władztwa administracyjnego. Należy przez to rozumieć kompetencje do działania w formach wład-

²⁴¹ E. Ura, [w:] E. Ura, E. Ura, *op. cit.*, s. 36.

²⁴² K. Teszner, *op. cit.*, s. 6.

²⁴³ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 145.

²⁴⁴ M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Lublin 2005, s. 161.

²⁴⁵ A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 149.

²⁴⁶ K. Teszner, *op. cit.*, s. 7.

²⁴⁷ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 105.

czych²⁴⁸. Realizacja poszczególnych elementów składających się na organ administracji oraz organ podatkowy realizowana jest za pomocą kompetencji. Literatura przedmiotu określa kompetencję jako środki, za pomocą których organ administracji realizuje swoje zadania²⁴⁹.

W świetle poczynionych uwag należy przyjąć pogląd, że kompetencja to przyznana zgodnie z przepisami prawa zdolność do podejmowania przez organ administracji w sposób powtarzalny lub ciągły czynności prawnych oraz czynności faktycznych, które powiązane są z czynnościami prawnymi²⁵⁰.

Analiza związku uprawnienia i kompetencji wskazuje, że pojęcie kompetencji cechuje upoważnienie przyznane określonej podmiotowi do dokonania prawnej czynności konwencjonalnej. Wykonanie upoważnienia powoduje, że po stronie drugiego podmiotu powstaje obowiązek wykonania określonej czynności. Natomiast uprawnienie stosownie do normy prawnej powoduje, że dwa podmioty, do których adresowana jest określona norma prawna, w danych warunkach mają prawną możliwość przyjęcia określonego modelu zachowania względem siebie, w którym jeden z podmiotów będzie uprawniony, a drugi z podmiotów w obowiązku do przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania względem podmiotu uprawnionego. Przy czym na kompetencję składają się dwie normy prawne: wskazująca podmiot, przedmiot oraz sposób wykonania czynności konwencjonalnej oraz norma nakładająca na drugi podmiot obowiązek do zareagowania w odpowiedni dla normy prawnej sposób²⁵¹. Pojęcie kompetencji w odróżnieniu od uprawnienia można utożsamiać z upoważnieniem do dokonania określonych czynności i możliwością narzucenia swojej woli drugiemu podmiotowi. W znaczeniu ustrojowego prawa administracyjnego pojęcie kompetencji przyjmuje się jako zespół normatywnie określonych praw oraz obowiązków administracji publicznej²⁵². Natomiast pojęcie uprawnienia wiąże się wyłącznie z elementem możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania bez konieczności łączenia go z obowiązkiem²⁵³. Inną cechą odróżniającą kompetencję od uprawnienia są normy prawne. Stąd wyróżnia się w literaturze normy kompetencyjne, stanowiące rzeczywistą oraz wyłączną podstawę

²⁴⁸ K. Teszner, *op. cit.*, s. 5.

²⁴⁹ A. Borodo, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga...*, s. 133.

²⁵⁰ J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970, s. 45–46.

²⁵¹ J. Boć (red.), *op. cit.*, 2003, s. 80.

²⁵² *Ibidem*, s. 86.

²⁵³ Oczywiście wszystko zależy od rodzaju ustaleń w zakresie swobody zawierania umów.

do działań organu, a także normy kompetencyjne *sensu stricto*, które wynikają z norm prawa materialnego. Można wyróżnić także normy do konkretyzowania prawa oraz normy konkretyzowane na zasadzie szczególnego upoważnienia²⁵⁴.

Zasadnicza różnica między kompetencją organu administracji a uprawnieniem stanowi konsekwencję wynikania kompetencji wprost z ustawy, natomiast uprawnienie w prawie cywilnym może wynikać wprost z umowy między podmiotami, zatem ustawy stanowią źródła prawa administracyjnego. Pojawiające się zagadnienie przejawu tworzenia aktów woli, oświadczeń woli oraz umocowanie do dokonywania czynności wywołujących skutki prawne nie są w czystej postaci uprawnieniami, nie posiadają bowiem cech osób fizycznych²⁵⁵.

Poprzez uprawnienie jako kompetencję rozumie się sytuację, w której jednemu z podmiotów norma prawna nakazuje określone zachowania wobec drugiego podmiotu, a gdy pierwszy podmiot dokona określonej czynności konwencjonalnej, nastąpi aktualizacja obowiązku wynikającego z kompetencji przyznanej drugiemu podmiotowi²⁵⁶.

Podsumowując, w ramach tworzenia prawa ustawodawca nadaje uprawnienia jednostce w sposób bezpośredni lub pośredni. W ramach stosowania prawa jest analogicznie – podmiot/jednostka wraz z obowiązującymi normami nabywa prawo do rozporządzania uprawnieniem abstrakcyjnym. W toku dalszego stosowania prawa uprawnienie przekształca się w wyniku realizacji stosunku prawnego w uprawnienie konkretne, dotyczące gałęzi prawa, w której realizowany jest stosunek prawny, w tym przypadku będzie to prawo publiczne. Inaczej jest w przypadku stosunku prawnego cywilnoprawnego. Ustawodawca, normując prawo, nakreśla niejako szkic, w którym podmioty tego rodzaju stosunku prawnego uczestniczą, natomiast kompetencje do zawarcia uprawnień i obowiązków posiadają obie strony w sposób równomierny.

Upewnienie w administracji publicznej będzie związane publicznym prawem podmiotowym, jednak sama idea prawa podmiotowego nie sprowadza się jedynie do pojęcia uprawnienia w powszechnym znaczeniu tego słowa²⁵⁷, a służy także jako instytucja będąca narzędziem w relacji między podmiotami stosunku prawnego.

²⁵⁴ J. Dobkowski, *Kompetencja...*, s. 109.

²⁵⁵ *Ibidem*, s. 110.

²⁵⁶ Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa: wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1966, s. 106.

²⁵⁷ J. Krawczyk, *Samorząd terytorialny jako publiczne prawo podmiotowe*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2018, nr 1.

12. Uprawnienie jako narzędzie kształtowania relacji między podmiotami

Jednym z podstawowych zadań, jak również powodem obecności uprawnienia w prawie jest kształtowanie relacji między podmiotami prawa. Relacje te nierozzerwalnie związane są z zagadnieniem stosowania prawa. Termin stosowania prawa jest terminem wieloznacznym²⁵⁸. Pojęcie to rozumiane jest najczęściej jako proces decyzyjny kompetentnego organu administracji publicznej – proces decyzyjny zakończony decyzją administracyjną o charakterze jednostkowym, władczym. Charakter jednostkowy przejawia się w trybie indywidualnym oraz konkretnym²⁵⁹.

Stosowanie prawa rozpatrywane przez pryzmat podmiotowy rozumiane jest jako stosowanie prawa przez organy państwa, organy osób prawnych oraz inne podmioty, które wykorzystują swoje uprawnienia do stosowania prawa²⁶⁰. Stosowanie prawa ujmowane jest także jako jego skutki, czego efekt stanowi m.in. wydanie decyzji o nadaniu określonych uprawnień lub obowiązków. W doktrynie akcentuje się trzy powiązane ze sobą etapy działania. Celem tych etapów jest ustalenie normy prawnej właściwej dla określonego stanu faktycznego, a także ustalenie tego stanu oraz określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego po analizie zastosowanej normy prawnej²⁶¹.

Realizacja normy prawnej wymaga przypisania jej do określonej gałęzi prawa z uwagi na determinowanie właściwych relacji między teorią a praktyką w stosowaniu prawa. Znajomość zasad stosowania prawa prowadzi do poprawnych relacji między podmiotami, których dotyczy relacja stosunku prawnego. Zagadnienie stosunku prawnego wiąże się bezpośrednio z zachowaniem podmiotu, a więc stosowaniem prawa. Podmiot w zależności od rodzaju stosunku prawnego może być podmiotem uprawnionym do decydowania o swoim zachowaniu lub podmiotem zobowiązanym do wykonania pewnej czynności. Należy jednak stwierdzić, że zachowanie adresata normy prawnej nie zawsze jest realizowane poprzez stosunek prawny. Jak już pisano, norma prawna może przyjąć formę generalną i abstrakcyjną, a stosunek prawny formę: konkretnego oraz

²⁵⁸ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 11.

²⁵⁹ *Ibidem*, s. 12.

²⁶⁰ J. Wróblewski, *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie*, [w:] A. Łopatka (red.), *op. cit.*, s. 48.

²⁶¹ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 23.

zindywidualizowanego. Normy prawne postrzegane są w zasadzie jako sterowniki relacji międzyludzkich. Wyznaczają możliwość realizacji poszczególnych stosunków prawnych. Klasyfikację realizacji stosunków prawnych można ograniczyć do sterowania zachowaniem oraz do sterowania roszczeniowego²⁶².

13. Podsumowanie

I. Przeprowadzona w pierwszym rozdziale analiza doktryny stosunku prawnego wskazuje na złożoność tej instytucji – w szczególności poprzez liczne powiązania prawa administracyjnego z prawem cywilnym, co uwidacznia się przede wszystkim w wyróżnionym zobowiązaniowym stosunku prawnym.

Wyróżnienie typów stosunków prawnych odbywa się za pomocą norm prawnych zawartych w aktach normatywnych przypisanych do poszczególnych gałęzi prawa. Tym samym normy prawne właściwe dla prawa prywatnego odnoszą się do stosunku prawnego na gruncie prawa prywatnego, a normy prawa publicznego odnoszą się do stosunku prawnego na gruncie prawa publicznego. Specyfika prawa prowadzi jednak do przenikania się wzajemnie obu gałęzi prawa, co skutkuje powstaniem nowego tworu prawnego określanego dualistycznym stosunkiem prawnym, łączącym obie dziedziny prawa. Takim tworem prawnym będzie – istotny z punktu widzenia niniejszej pracy – stosunek prawny zobowiązania podatkowego.

II. Stosunki prawne wymagają określenia, za pomocą jakiej gałęzi prawa i za pomocą jakich kryteriów prawnych powstają. Tradycyjny podział stanowi, że prawo publiczne tworzy stosunki między organem administracji a jednostką, natomiast prawo prywatne ustanawia stosunki między jednostkami. Jednak warunki odróżniające prawo prywatne od prawa publicznego nie mogą być fundamentem do zakwalifikowania stosunku prawnego do wyłącznej gałęzi prawa.

III. Ustawodawca w aktach normatywnych zawarł także normy konkretne oraz abstrakcyjne. Skłania to do wniosku, że poprzez normę konkretną powstaje stosunek prawny konkretny, natomiast dzięki normie prawnej abstrakcyjnej powstaje stosunek prawny abstrakcyjny. Normy prawne ustanawiające obowiązki określonego zachowania jednego podmiotu względem drugiego podmiotu tworzą stosunek prawny zobowiązaniowy, natomiast stosunek kompetencyjny tworzy norma kompetencyjna.

²⁶² *Ibidem.*

IV. Przyjęty w prawie podział na stosunek cywilnoprawny i metodę regulacji cywilnoprawną oraz stosunek podległości kompetencyjnej i metodę administracyjnoprawną należy zrewidować. Powiązania obydwu typów stosunków prawnych prowadzą do wniosku, że należy stworzyć nowy rodzaj stosunku prawnego, zakładający istnienie nie tylko obok siebie, ale łącznie dwóch typów stosunków prawnych, a więc stosunku zobowiązaniowego oraz stosunku podległości kompetencyjnej.

V. W ramach stosunku prawnego powstają uprawnienia i obowiązki. W szerokim ujęciu uprawnienie definiuje się jako określoną prawem możliwość żądania od drugiego podmiotu określonego zachowania się lub odstąpienia od tego zachowania, gdy jest to bardziej korzystne dla podmiotu uprawnionego.

VI. W doktrynie wskazuje się na korelację uprawnienia i obowiązku. Przyjąć należy, że korelacja obowiązku i uprawnienia zachodzi w prawie prywatnym, cechującym się równorzędnością stron w zakresie definiowania treści stosunku prawnego, natomiast w odniesieniu do stosunku administracyjnego korelacja nie występuje w czystej postaci z uwagi na władczy charakter norm prawa administracyjnego i podporządkowanie podmiotów względem norm prawnych zawartych w aktach normatywnych.

ROZDZIAŁ II

Istota uprawnienia w prawie publicznym

1. Uwagi wstępne

Dokonane ustalenia komponentów stosunku prawnego jednoznacznie wskazują na kluczową rolę uprawnienia jako składnika treści stosunku prawnego. Jak zostało wykazane w poprzednim rozdziale, uprawnienie jest uniwersalnym narzędziem dającym podmiotowi stosunku prawnego pewną możliwość wyboru zachowania się. Samo pojęcie uprawnienia jest powszechnie przyjmowane w doktrynie i stosunkowo dobrze ugruntowane. Brakuje jednocześnie monograficznej i bardziej szczegółowej analizy przedmiotowego zagadnienia w prawie podatkowym²⁶³.

Rozważania nad uprawnieniem wskazują na jego korelację z obowiązkiem na gruncie prawa prywatnego oraz na brak klasycznej korelacji w odniesieniu do prawa publicznego, co związane jest z nierównorzędnością stron oraz władczym charakterem norm prawa publicznego.

Ustalenie komponentów stosunku prawnego, wyodrębnienie ich różnych typów skłania do dalszej kluczowej dla przedmiotu niniejszej pracy analizy istoty uprawnienia w prawie publicznym. Celem dokonanej analizy doktryny jest wyznaczenie istoty uprawnienia wynikającej z systemu prawa publicznego jako pewnej całości opartej na wspólnych założeniach oraz wartościach, a także określenie, na czym polega formułowanie uprawnień w prawie publicznym. Zbadanie przedmiotowej problematyki determinują podstawa normatywna uprawnienia oraz publiczne prawa podmiotowe będące w dalszej kolejności podstawą do wyróżnienia uprawnień podatnika w prawie podatkowym.

²⁶³ Zob. M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 11. Autor wprawdzie posługuje się pojęciem uprawnień, lecz dotyczy to uprawnień podatkowych odnoszących się do instytucji zwrotu podatku.

W rozważaniach nad zagadnieniem istoty uprawnienia należało posłużyć się metodą historyczno-prawną, która pozwala na określenie genezy uprawnienia, a także wskazać na podstawy źródeł uprawnienia w Konstytucji RP. W następnej części rozdziału przedstawiono formę określenia uprawnienia w prawie publicznym. Rozdział poświęcony jest też problematyce powstających różnego rodzaju uprawnień w wyniku zaistnienia stosunku prawnego. Poruszono także kwestię rozróżnienia formułowania uprawnienia w prawie publicznym i w prawie prywatnym. Związek między prawem prywatnym a prawem publicznym świadczy o specyficznej relacji między obiema gałęziami prawa. Specyfikę tej relacji intensyfikuje fakt dwóch odmiennych zespołów norm. Co więcej, należą do różnych wykształconych historycznie obszarów porządku prawnego. Nawiązanie stosunku prawnego, relacja, a także ochrona interesu prywatnego oraz publicznego stwarzają podstawy do analizy tego zagadnienia.

2. Podstawa normatywna uprawnienia w prawie publicznym

2.1. Zarys genezy uprawnienia w prawie publicznym

Podstawa normatywna praw przyjmowanych jako uprawnienie czy też posiadających znamiona uprawnienia charakteryzuje się zróżnicowaniem. Przejawia się to poprzez przyjęcie różnych form przedmiotu uprawnienia z uwagi na odmienne podstawy normatywne uprawnienia w prawie publicznym i w prawie prywatnym. W praktyce zachodzą także relacje powodujące powstanie uprawnienia, gdzie obie gałęzie prawa realizowane są praktycznie jednocześnie. Kształt uprawnienia przyjmuje swoją charakterystyczną postać określaną jako prawa o innej – złożonej konstrukcji²⁶⁴, co ma związek z przytoczonym w pierwszym rozdziale zagadnieniem stosunku dualistycznego. Wyróżnienie w doktrynie uprawnienia w prawie publicznym było pierwowzorem i wyznacznikiem uprawnienia w prawie podatkowym, co niewątpliwie wpłynie na późniejszy etap badania konkretnych uprawnień odnoszących się do osoby podatnika.

Analiza podstaw normatywnych na gruncie prawa publicznego oraz prawa prywatnego odbywa się głównie w odniesieniu do Konstytucji RP oraz przepisów wspólnotowych. Oddzielenie podstaw normatywnych następuje w zasa-

²⁶⁴ T. Kiełkowski, *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 315.

dzie w zgodzie z Konstytucją RP i odbywa się poprzez akty prawne niższego rzędu, takie jak ustawy czy rozporządzenia kształtujące obowiązujące normy, na podstawie których dokonuje się nawiązanie, zmiana czy zakończenie stosunku prawnego, którego treść stanowią uprawnienia i obowiązki podmiotów będących uczestnikami tego stosunku.

Punktem wyjścia przy analizie podstawy normatywnej uprawnienia było określenie genezy uprawnienia w prawie publicznym. Także samo przyjęcie uprawnienia na gruncie prawa publicznego poprzedzone było ugruntowaniem w doktrynie pojęć wolności oraz prawa.

Idea praw człowieka oraz ich ochrona wynika już z czasów starożytności. Sądzono wówczas, że każdemu człowiekowi w takim samym stopniu przysługują różnego rodzaju niezbywalne przyrodzone prawa. W doktrynie prawa międzynarodowego przyjmuje się, że kodyfikacja i konstytucjonalizacja prawa jednostki zapoczątkowane zostały w drugiej połowie XVII w., a prawa człowieka stały się istotnym elementem społeczeństwa dopiero po zakończeniu drugiej wojny światowej²⁶⁵. Przyjmuje się także, że unormowanie praw człowieka nastąpiło dużo wcześniej, w 1215 r., przy ustanowieniu Wielkiej Karty Swobód – *Magna Charta Libertatum*²⁶⁶.

W obecnych czasach podnosi się, że w Europie to system Rady Europy określa wartości rządów prawa, demokrację, pluralizm, prawa człowieka oraz swobody obywatelskie²⁶⁷. Sercem tego systemu jest europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 1950 r.²⁶⁸ Przepisy interpretowane przez Europejski Trybunał Praw Człowieka mają istotny wpływ na ochronę praw człowieka w państwach europejskich.

Geneza pojęcia uprawnienia łączona jest niewątpliwie z prawami i wolnością obywatela²⁶⁹. Powszechnie akcentuje się, że konstytucyjne regulacje praw jednostki kształtują się w państwie pod wpływem wielu czynników. Wymienia

²⁶⁵ M. Piechowiak, *Pojęcie praw człowieka*, [w:] L. Wiśniewski (red.), *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, Wydawnictwa Sejmowe, Kancelaria Sejmu, Warszawa 1997, s. 12.

²⁶⁶ *Ibidem*.

²⁶⁷ A. Michalska, *Komitet Praw Człowieka: kompetencje, funkcjonowanie, orzecznictwo*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Exit, Warszawa 1994, s. 175.

²⁶⁸ A. Bisztyga, *Ochrona praw człowieka w systemie Rady Europy*, [w:] B. Banaszak et al., *System ochrony praw człowieka*, Zakamycze, Kraków 2003, s. 121–125.

²⁶⁹ Początek idei praw i wolności sięga korzeniami filozofii starożytnych Greków oraz Rzymian, którzy jako jedni z pierwszych zajęli się rozważaniami na temat szeroko rozumianych praw, swobód obywatelskich oraz sprawiedliwości.

się czynniki historyczne²⁷⁰, ustrojowe czy społeczne. Geneza praw jednostki związana jest także z czynnikami gospodarczymi, m.in. ze stopniem świadomości prawnej czy też politycznej społeczeństwa. Wymienione przykładowe czynniki wskazują na różnorodny katalog praw jednostki w poszczególnych krajach. Odmienne prawa przysługują w różnych częściach świata – inne będą w kulturze europejskiej, a jeszcze inne w kulturze arabskiej czy azjatyckiej.

Wstępem do omawianego zagadnienia jest przybliżenie pojęć praw i wolności obywatela. Oba terminy są pojęciami konstytucyjnymi, swoje odzwierciedlenie znajdują w Konstytucji RP²⁷¹. Zasadniczo należy odróżnić pojęcie praw od pojęcia wolności, co więcej – nie powinno się ich używać zamiennie. W doktrynie definiuje się „wolność” jako „możność postępowania według własnej woli zainteresowanej osoby, a więc i możliwość wyboru różnego postępowania”²⁷². Zgodnie z najbardziej powszechną definicją wolności rozumiana jest ona jako możliwość czynienia wszystkiego, co nie zaszkodzi innym²⁷³. Regulacja normatywna wolności poza wyznaczeniem jej zakresu powinna także wzmocnić możliwość korzystania z niej przez jednostkę. Stąd wolność rozumiana jest również jako prawa negatywne jednostki i tożsame z zakazami ingerowania w określone obszary naszego życia²⁷⁴. W literaturze przedmiotu wyróżnia się także wolności prawnie reglamentowane i prawnie niereglamentowane. Reglamentacja polega na przyjęciu przez ustawodawcę ograniczeń w realizacji wolności w celu zagwarantowania równego korzystania z niej przez wszystkich oraz uniemożliwienia szkodenia innym. Natomiast wolność prawnie niereglamentowana nie posiada ograniczeń poprzez zakazy czy nakazy²⁷⁵.

W doktrynie pojęcie prawa definiuje się w sposób niejednorodny. Wyróżnia się m.in. prawa człowieka rozumiane jako prawa przysługujące każdemu człowiekowi, bez względu na to, jaką posiada przynależność państwową

²⁷⁰ Za źródła pierwszych oznak praw, jakie przyznane zostały jednostce, uznać należy Wielką Kartę Swobód, która została uchwalona w 1215 r. w Anglii, petycję o Prawo z 1628 r., Deklarację praw z 1689 r., a także okres w drugiej połowie XVIII w. Natomiast w Polsce za początki wolności i praw należy przyjąć Konstytucję z 3 maja 1791 r. oraz następnie Konstytucję z 1921 r., gdzie już w preambule stanowiono, że należy „wszystkim obywatelom Rzeczypospolitej równość, a pracy poszanowanie, należne prawa i szczególną opiekę Państwa zabezpieczyć”.

²⁷¹ Art. 31 Konstytucji RP.

²⁷² F. Siemieński, *Podstawowe wolności, prawa i obowiązki obywateli PRL*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979, s. 35.

²⁷³ B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 449.

²⁷⁴ M. Nowicki, *Co to są prawa człowieka?*, „Niebieska Linia” 2000, nr 1, s. 9.

²⁷⁵ B. Banaszak, *Prawo...*, 2008, s. 453.

lub społeczną²⁷⁶. Prawa człowieka²⁷⁷ odnoszą się także do praw, które ujęte są w konstytucji konkretnego kraju. Szerzej o prawach człowieka napisano w dalszej części publikacji. Prawa jednostki rozumiane są też jako prawa obywatelskie²⁷⁸, a definiowane są jako uprawnienia obywatela danego państwa wynikające z prawa w znaczeniu przedmiotowym i zasadniczo służące do obrony interesów danego obywatela²⁷⁹.

Ideę wolności i praw jako katalog ustawodawca w polskim prawie konstytucyjnym zawarł w Konstytucji z 1997 r. Wcześniej była ona przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego²⁸⁰, dlatego można przyjąć, że koncepcja praw i wolności obowiązywała już przed przyjęciem Konstytucji z 1997 r. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczyło głównie spraw socjalnych oraz prawa własności²⁸¹. Konstytucyjne prawa i wolności posiadają zbiór elementów o cechach podstawowych²⁸², które stanowią przesłankę dla zachowania tożsamości konstytucyjnej, wyróżniając określone swobody z listy innych praw i wolności²⁸³.

Powstanie idei praw i wolności należy uznać za podstawę realizacji swobód obywatelskich jako podłoża uprawnienia²⁸⁴. Władza publiczna nie powinna ograniczać w najmniejszym stopniu prawa do realizacji uprawnienia przysługującego jednostce. Ograniczenie mogłoby polegać na zniesieniu określonego uprawnienia w całości lub utworzeniu takich ograniczeń, które

²⁷⁶ Sam termin „prawa człowieka” został zdefiniowany w okresie Oświecenia, dokładnie w akcie prawnym *Bill of Rights* w 1776 r. w Wirginii. Wyznaczał wówczas prawa jednostki w stosunku do państwa i społeczności. W obecnych czasach definicja jest nadal aktualna, jako przykład podać można słowa ks. J. Tischnera: „Prawa człowieka wskazują na to, co człowiekowi należy się na mocy zasady sprawiedliwości. Z tej racji prawa te są nazywane prawami naturalnymi, wrodzonymi, niezbywalnymi (człowiek nie może z nich zrezygnować), nienaruszalnymi i zawsze i wszędzie ważnymi”. Zob. J. Tischner, *Prawa człowieka z katolickiej perspektywy*, [w:] *Szkoła Praw Człowieka. Teksty wykładów*, z. 1, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Agencja EXIT, Warszawa 1998, s. 30.

²⁷⁷ K. Eckhardt, [w:] J. Buczkowski (red.), Ł. Buczkowski, K. Eckhardt, *Prawo konstytucyjne RP*, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji, Rzeszów–Przemyśl 2013, s. 43.

²⁷⁸ Sformułowane jako francuska Deklaracja Praw Człowieka i Obywatela w 1789 r.

²⁷⁹ B. Banaszak, *Prawo...*, 2008, s. 51.

²⁸⁰ Zob. m.in. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1991 r., K 1/91, OTK 1991, poz. 4.

²⁸¹ Zob. orzeczenie TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, poz. 12; orzeczenie TK z dnia 20 listopada 1995 r., K 23/95, OTK 1995, nr 3, poz. 14.

²⁸² M. Ławrynowicz-Mikłaszewicz, *Koncepcja istoty wolności i praw jednostki oraz aspekt formalny ich ograniczenia*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2014, nr 4(20), s. 79.

²⁸³ Orzeczenie TK z dnia 17 lipca 1996 r., K 8/96, OTK 1996, nr 4, poz. 32.

²⁸⁴ Swobody obywatelskie polegają również na swobodzie dokonania wyboru przez obywatela.

mogłyby w przyszłości doprowadzić do uniemożliwienia swobodnego korzystania z przysługujących jednostce praw²⁸⁵. Istota praw i wolności to swoista wskazówka, jaką ustawodawca powinien się kierować w przypadku nurtu mającego na celu zmianę lub ograniczenie wolności i praw²⁸⁶. Zapoczątkowanie zmian, a więc próba ograniczenia lub zmiany wolności i praw, może przejawiać się poprzez odebranie cech konstytucyjnej formy²⁸⁷. Przyjmuje się, że niedopuszczalne jest zupełne pozbawienie jednostki uprawnienia przysługującego indywidualnie lub jako większej grupie społecznej. Rozsądnym podejściem jest zrozumienie modyfikacji uprawnienia, ale nie jego całkowita likwidacja z systemu prawnego²⁸⁸.

Sprecyzowanie w minimalny sposób cech każdej wolności i praw jako uprawnienia przez ustawodawcę mogłoby być podstawą do realizacji w najpełniejszy sposób treści koncepcji konstytucyjnych wolności i praw²⁸⁹, aczkolwiek jest to postulat z kategorii nierealizowalnych. Przyjąć należy jednak zasady konstytucyjne odnoszące się pośrednio do uprawnienia, a mające duży wpływ na jego finalny kształt, a także sam kształt prawa publicznego jako podstawy normatywnej uprawnienia.

2.2. Konstytucja RP jako normatywne źródło wolności i praw

Podstawą uznania jednostki za podmiot wolności, praw i w konsekwencji uprawnienia są uregulowania normatywne. Podstawy normatywne w odniesieniu do badanych zagadnień analizuje się przede wszystkim na gruncie prawa publicznego, gdzie te pojęcia znajdują swoje normatywne źródło. Nie należy oczywiście pominąć, że geneza uprawnienia wywodzi się z prawa prywatnego, lecz biorąc pod uwagę tematykę niniejszej pracy, punktem wyjścia jest określenie źródeł praw oraz uprawnień na gruncie prawa publicznego.

²⁸⁵ P. Tuleja, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności, wybrane problemy*, Zakamycze, Kraków 2003, s. 259.

²⁸⁶ M. Jabłoński, S. Jarosz-Żukowska, *Prawa człowieka i system ich ochrony. Zarys wykładu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2004, s. 19.

²⁸⁷ Według TK „koncepcja istoty praw i wolności opiera się na założeniu, że w ramach każdego konkretnego prawa i wolności można wyodrębnić pewne elementy podstawowe (rdzeń, jądro), bez których takie prawo czy wolność w ogóle nie będzie mogła istnieć, oraz pewne elementy dodatkowe (otoczkę), które mogą być ujmowane i modyfikowane w różny sposób bez zniszczenia tożsamości danego prawa czy wolności”. Wyrok TK z dnia 25 maja 1999 r., K 33/00, OTK 2001, nr 7, poz. 217.

²⁸⁸ Wyrok TK z dnia 22 października 2001 r., SK 16/01, OTK 2001, nr 7, poz. 214.

²⁸⁹ M. Ławrynowicz-Mikłaszewicz, *op. cit.*, s. 79.

W znaczeniu podstawowym źródła prawa to fakty tworzące prawo, a więc fakty prawotwórcze, w szczególności tworzone, uchwalone i obowiązujące ustawy²⁹⁰. Dziełem ustaw są normy generalne i abstrakcyjne ustanawiające prawa oraz uprawnienia pojmowane również jako generalne lub abstrakcyjne²⁹¹. Z kolei znaczenie przenośne „źródeł prawa” rozumiane jest jako grupa czynników politycznych, społecznych, ideologicznych czy ekonomicznych, które w znaczącym stopniu oddziałują na kształt stanowionych norm prawnych. Źródła prawa rozważa się m.in. w sposób dogmatyczny czy normatywny, a więc w relacji do obowiązujących norm prawa²⁹².

Koncepcja źródeł prawa w odniesieniu do systemu prawa związana jest z przesłankami faktów społecznych, uznawanych także za fakty prawotwórcze. System prawny obowiązujący w Polsce sprawia, że uporządkowanie oraz rozdzielenie uprawnień w prawie publicznym i prywatnym jest zasadne, zważywszy na dominującą pozycję państwa jako organu prawotwórczego. Podstawowe problemy dogmatyczne powinny być rozstrzygane jako zagadnienie wstępne, system prawny i koncepcja źródeł prawa powinny być jednolite, a także harmonijnie uporządkowane. System prawny państwa demokratycznego i normatywna koncepcja źródeł prawa powinny kierować się kryterium kompetencji organów administracji publicznej do tworzenia prawa²⁹³.

Za podstawę normatywną i źródło wolności, prawa oraz uprawnienia w prawie publicznym uważa się Konstytucję RP²⁹⁴. Stosownie do art. 30 Konstytucji RP jako źródło wolności i praw człowieka oraz jednostki²⁹⁵ uznawana jest „przyrodzona i niezbywalna godność człowieka”²⁹⁶. Przytoczony przepis wprost nawiązuje do prawnonaturalnego pojmowania koncepcji wolności oraz praw człowieka²⁹⁷. Pogląd zakłada, że prawo pozytywne uchwalone przez państwo stanowi jeden

²⁹⁰ *Ibidem*.

²⁹¹ J. Szydlik-Brudny, *Reguły walidacyjne i reguły egzegezy stosowane w rozwiązywaniu problemów dogmatyki prawnej z punktu widzenia metodologii*, „Studia z Zakresu Nauk Prawnoustrojowych. Miscellanea” 2015, nr 5(12), s. 196.

²⁹² S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 2001, s. 141.

²⁹³ *Ibidem*, s. 142.

²⁹⁴ J. Trzeciński, *Rzeczpospolita Polska dobrem wspólnym wszystkich obywateli*, RPEiS 2018, nr 1.

²⁹⁵ „Będąc źródłem praw i wolności jednostki, pojęcie godności determinuje sposób ich rozumienia i urzeczywistnienia przez państwo”, wyrok TK z dnia 4 kwietnia 2001 r., K 11/00, OTK 2001, nr 3, poz. 54.

²⁹⁶ W. Skrzydło, *Konstytucyjny katalog wolności i praw jednostki*, [w:] M. Chmaj *et al.* (red.), *Konstytucyjne wolności i prawa w Polsce*, t. 1, *Zasady ogólne*, Zakamycze, Kraków 2002, s. 47.

²⁹⁷ P. Sarnecki, *Idee przewodnie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, „Przegląd Sejmowy” 1997, nr 5, s. 13.

z elementów wolności i praw²⁹⁸. Funkcjonuje również prawo naturalne, które powinno być respektowane przez prawo pozytywne²⁹⁹. Zgodnie z przyjmowaną w doktrynie koncepcją prawnonaturalistyczną norma prawna, naruszając normy moralne, zostanie pozbawiona mocy obowiązującej³⁰⁰.

Godność człowieka jest fundamentalną wartością dla porządku prawnego w Polsce i niewątpliwie źródłem praw i wolności. Głównie należy zaznaczyć te wolności i prawa, które nawiązują wprost do istoty godności ludzkiej i mają charakter praw podstawowych, zatem ustawodawca nie może ich kwestionować, ale także ograniczać, gdyż nie są uzależnione w zasadniczej treści od woli ustawodawcy³⁰¹.

Wolność i prawo asymetrycznie wynikają z godności człowieka. Godność jest ich źródłem, a także uzasadnieniem aksjologicznym, a zakaz naruszania godności stanowi konieczność ochrony wartości konstytucyjnych³⁰². To godność stanowi ostateczny argument za ewentualnym ograniczeniem wolności oraz praw, a także pełni kluczową funkcję przy ważeniu wartości i zasad konstytucyjnych. Wolności ani prawu nie należy przypisywać służebnego ani instrumentalnego charakteru wobec innych regulacji konstytucyjnych. Waga określonej wolności i prawa rośnie proporcjonalnie do ich związania z godnością człowieka. Natomiast należy rozróżnić prawa fundamentalne, które stanowią emanację godności człowieka, od praw stanowiących jedynie pewną formę zabezpieczenia praw człowieka. Ustawodawca, dysponując pewną swobodą w kształtowaniu praw i wolności, częstokroć z tego przywileju korzysta i poszukując optymalnego modelu, stwarza z jednej strony możliwość ich ochrony, a z drugiej kreuje instrumenty, które gwarantują realizację konstytucyjnych wartości. Dzieje się tak, ponieważ pewne prawa nie stanowią emanację godności, szczególnie prawa proceduralne. Natomiast wskazać można na pewne prawa, które w szczególności stanowią emanację godności, np. wolność religii³⁰³, domniemanie niewinności³⁰⁴ czy prawo do prywatności³⁰⁵. A zatem godność człowieka powinna konkretyzować się w wolności i prawach, a one powinny zapewniać szerszą ochronę niż wyłącznie art. 30 Konstytucji RP.

²⁹⁸ *Ibidem*, s. 14.

²⁹⁹ M. Kazimierzczuk, *Pojęcie, istota oraz źródło wolności i praw człowieka*, [w:] S. Pikulski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Sylwestrzakowi*, „Studia Prawnoustrojowe” 2014, nr 26, s. 102.

³⁰⁰ *Ibidem*, s. 107.

³⁰¹ Zob. wyrok TK z dnia 15 listopada 2000 r., P 12/99.

³⁰² Wyrok TK z dnia 30 października 2006 r., P 10/06, OTK-A 2006, nr 9, poz. 128.

³⁰³ Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2014 r., K 52/13, OTK-A 2014, nr 11, poz. 118.

³⁰⁴ Wyrok TK z dnia 29 stycznia 2002 r., K 19/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 1.

³⁰⁵ Wyrok TK z dnia 23 czerwca 2009 r., K 54/07, OTK-A 2009, nr 6, poz. 86.

Konstytucja RP stanowi podstawę całego systemu prawa³⁰⁶. Przedmiotem regulacji ustawy zasadniczej są najważniejsze kwestie, w tym kwestia wolności i praw jednostek³⁰⁷. Wskazuje się poprzez aspekt pozytywny, że kluczowe normy Konstytucji RP muszą zostać skonkretyzowane w formie ustawy, a także w formie innych aktów normatywnych, np. rozporządzeń. Wyróżnia się także aspekt negatywny, wskazujący, że każdy akt normatywny niższego rzędu musi być zgodny z Konstytucją RP³⁰⁸.

Konstytucja RP poprzez całokształt swych postanowień skłania do wniosku, że daje wyraz obiektywnemu systemowi wartości, a urzeczywistnieniu służyć powinien proces stosowania oraz interpretacji poszczególnych norm prawnych zawartych w Konstytucji RP³⁰⁹. Określenie systemu wartości wyraża się poprzez postanowienia o prawach i wolnościach jednostki, usytuowane głównie w rozdziale II Konstytucji RP. Centralne miejsce wśród tych postanowień ma zasada przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka³¹⁰. Normy konstytucyjne składają się w pewien obiektywny system wartości. Nie sposób precyzyjnie określić hierarchii tych wartości, jednakże kluczowe miejsce należy przypisać godności człowieka.

Ustawa zajmuje szczególne miejsce w systemie źródeł ustanowionego prawa. Jako drugi najważniejszy akt obowiązującego prawa w Polsce reguluje bardziej szczegółowo kwestie uprawnień w zależności od gałęzi prawa, do jakiej się odnoszą. Prawne regulacje zawarte w ustawie zasadniczej posiadają nieograniczony charakter z zakresu prawa podmiotowego, jednak Konstytucja RP przewiduje również ustanowienie norm prawnych wyłącznie w formie ustawy. Regulacje ustawowe przybierają charakter normatywny ogólny, a także abstrakcyjny. Elementarne regulacje związane z ładem prawnym życia społecznego uzewnętrzniają się w dualnym charakterze³¹¹.

³⁰⁶ Godność człowieka jest odniesieniem dla wartości całego systemu, wokół którego doszło do powstania Konstytucji, oraz dla całego porządku prawnego. Zob. wyrok TK z dnia 4 kwietnia 2001 r., K 11/00, OTK ZU 2001, nr 3, poz. 54 oraz wyrok TK z dnia 20 marca 2006 r., K 17/5, OTK ZU 2006, nr 30, poz. 30.

³⁰⁷ P. Czarny, [w:] P. Sarnecki (red.), *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 47.

³⁰⁸ *Ibidem*.

³⁰⁹ M. Safjan, *Wykładnia norm konstytucyjnych*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 45.

³¹⁰ Zob. wyrok TK z dnia 23 marca 1999 r., K 2/98, OTK 1999, nr 3, poz. 38.

³¹¹ Dualny charakter oznacza regulacje obejmujące funkcjonowanie w normalnym trybie oraz w trybie nadzwyczajnym.

Artykuł 30 Konstytucji RP stanowi niejako punkt wyjścia do określenia uprawnienia w prawie publicznym³¹². To w Konstytucji RP jako akcie prawa pozytywnego dokonuje się otwarcia na zewnętrzny porządek prawny oraz ustanawia się podstawowe wartości dla wykładni oraz stosowania całej Konstytucji RP³¹³. Przytoczony przepis Konstytucji RP wyznacza również system oraz zakres praw i wolności jednostki w sposób bardziej szczegółowy, a także formułuje podmiotowe prawa jednostki o indywidualnym charakterze treści normy prawnej³¹⁴.

Zgodnie z art. 30 Konstytucji RP godność człowieka, stanowiąca źródło praw i wolności, jest przyrodzona³¹⁵. Człowiek wraz z narodzinami nabywa niezbywalną godność, czego efektami są wolność, prawo oraz uprawnienie. Niezbywalna³¹⁶ godność rozumiana jest w literaturze przedmiotu jako brak możliwości zrzeczenia się jej przez jednostkę³¹⁷, z uwagi na przypisanie tej cechy człowiekowi na całe życie nie może być w żaden sposób ograniczona, ani też jednostka nie może być jej całkowicie pozbawiona przez organy państwowe³¹⁸.

Zapewnione w ramach Konstytucji RP prawa i uprawnienia mają ogólny charakter, określony – jak już pisano wcześniej – jako zasady wolności i praw przysługujące jednostce. Ingerencja w sferę wolności i praw jednostki jest ograniczeniem uprawnienia, stąd możliwość skorzystania z przysługujących praw uzależniona jest od obowiązującego aktu prawnego³¹⁹.

Zasada wyłączności³²⁰ ustawy określana jest jako standard demokratycznego państwa prawnego. Wyłączność ustawy jest traktowana jako źródło ograniczeń w generowaniu uprawnienia, a także stanowi niejako wyłączne na-

³¹² P. Radziejewicz, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019, s. 80.

³¹³ L. Garlicki (red. nauk.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3, Wydawnictwa Sejmowe, Warszawa 2003, s. 9.

³¹⁴ *Ibidem*.

³¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 15 listopada 2000 r., P/12/99, OTK 2000, nr 7, poz. 260.

³¹⁶ „Godność człowieka podlega ochronie bezwzględnej”. Zob. wyrok TK z dnia 5 marca 2003 r., K 7/01, OTK-A 2008, nr 4, poz. 62.

³¹⁷ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Zakamycze, Kraków 2002, s. 42.

³¹⁸ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 102.

³¹⁹ M. Florczak-Wątor, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019, s. 90.

³²⁰ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 54.

rzędzie w kształtowaniu formy uprawnienia. Posiada instrumenty niezbędne do formułowania innych aktów stanowiących podstawę do przysługującego uprawnienia, takich jak np. rozporządzenia³²¹. Podstawową rolą ustawy w odniesieniu do uprawnienia jest przede wszystkim samo uregulowanie tej instytucji, a także ochrona możliwości skorzystania z wynikających z Konstytucji RP wolności oraz praw, co bardziej szczegółowo określa właśnie ustawa. W Konstytucji znajduje się szereg odwołań do ustawy, które przybierają różnorodny charakter. Najczęściej spotykanymi odesłaniami są takie, które nakazują konkretyzację postanowień Konstytucji RP w sprawach, w których postanowienia wskazują jedynie kierunek³²².

Można przyjąć, że związanie ustawodawcy postanowieniami Konstytucji RP jest większe, gdy ustawodawca wprowadza zakaz normowania takich kwestii jak zakaz ingerencji w prawa jednostki, a mniejsze, kiedy nakazuje ustawodawcy dokonanie konkretyzacji prawa w sposób pozytywny³²³.

2.3. Wolność i prawo jako źródło uprawnień

Zawarte w art. 30 Konstytucji RP³²⁴ podstawy wolności i praw skłaniają do próby ustalenia jej związku z uprawnieniem na gruncie nauk prawnych. Aby zrozumieć związek między wolnością, prawem a uprawnieniem, należy przede wszystkim wyjść od rozdzielenia pojęciowego „wolności” i „prawa”, głównie z uwagi na jednolite rozumienie tych terminów przez różne dyscypliny prawnicze. Ustalenie znaczenia odrębnych pojęć i ich pojmowania pozwoli na lepsze zgłębienie oraz wyznaczenie istoty uprawnień podatnika.

W doktrynie prawa przyjmuje się, że wolność pierwotna jest immanentną cechą człowieka, którą nabywa wraz z momentem narodzin³²⁵. Rozumie się przez nią wolność w zakresie decydowania o swoim losie i postępowania według własnej woli oraz możliwość dokonywania własnych wyborów³²⁶. Wolność pojmowana jest także w odniesieniu do filozofii oraz prawa. Filozoficzne pojmowanie wolności związane jest z władzą, co uzasadnia się przeciwień-

³²¹ A. Bień-Kacała, *Finanse publiczne*, [w:] Z. Witkowski, A. Bień-Kacała (red.), *Prawo konstytucyjne*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2015, s. 35.

³²² Jako przykład należy wskazać art. 51 ust. 5 Konstytucji RP, dotyczący prawa do informacji.

³²³ P. Czarny, *op. cit.*, s. 47.

³²⁴ Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483.

³²⁵ B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 1999, s. 388.

³²⁶ F. Siemieński, *Podstawowe...*, s. 35.

stwem władzy i wolności³²⁷. Władza oznacza podporządkowanie, a wolność to realizacja własnej woli³²⁸.

Należy podkreślić, że wolność interpretowana jest jako swoboda decydowania jednostki, bez określonych warunków do zaistnienia stanu wolności, a jedynie w oparciu o własny rozum. Wola człowieka pozwala mu dowolnie kształtować swoje wybory, przy założeniu istnienia samej możliwości dokonania wyboru³²⁹. Sam zakres funkcjonowania wolności określa się warunkami, w których:

- a) podmiot zdolny jest do możliwości postępowania zgodnie z własną wolą,
- b) niezbędny jest wybór wobec co najmniej dwóch wyborów,
- c) istnieje możliwość dokonania określonego wyboru bez nacisków zewnętrznych³³⁰.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się pogląd o nieutożsamianiu pojęcia wolności w wąskim rozumieniu z pojęciem uprawnienia³³¹. Interpretacja „wolności” może być rozumiana jako sfera swobodnych zachowań jednostki. Zachowanie stosowane przy wolności sprowadza się do czynów indyferentnych, a więc takich, które nie są objęte zakazem ani nakazem³³². Zachowań tego rodzaju nie można skatalogować w sposób zamknięty, są bowiem powiązane z ochroną oraz realizacją pewnych określonych wartości. Rolą ograniczenia wolności jest powstanie pewnych ram prawnych oraz warunków faktycznych do korzystania z przyznanych prawem wolności³³³.

Wykładnia art. 31 Konstytucji RP³³⁴ skłania do przyjęcia normy skierowanej względem władzy publicznej oraz służącej ochronie jednostki „ogólnej normy negatywnej”, która wyklucza ingerencję w wolność w przypadku braku wyraźnej podstawy prawnej³³⁵.

³²⁷ L. Wiśniewski, *Prawo a wolność człowieka – pojęcie i konstrukcja prawna*, [w:] *idem* (red.), *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, Wydawnictwa Sejmowe, Warszawa 1997, s. 51.

³²⁸ *Ibidem*.

³²⁹ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 102.

³³⁰ *Ibidem*.

³³¹ J. Ciapała, *Wpływ aktów prawnych samorządów zawodowych i gospodarczych na konstytucyjne wolności działalności gospodarczej oraz wyboru i wykonywania zawodu. Uwagi w kontekście konstytucyjnego statusu samorządów*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2014, nr 22.

³³² *Ibidem*.

³³³ Orzeczenie TK z dnia 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, OTK ZU 2001, nr 3, poz. 56.

³³⁴ Stosownie do tego przepisu „wolność człowieka podlega ochronie prawnej”.

³³⁵ K. Zaradkiewicz, *Instytucjonalizacja wolności majątkowej. Koncepcja prawa podstawowego własności i jej urzeczywistnienie w prawie prywatnym*, Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2013, s. 212–213.

Wolność należy interpretować jako sferę, w której podmiot może swobodnie decydować o swoim zachowaniu. Zachowanie mieści się w sferze wolności i można je sprowadzić do czynów indyferentnych, co oznacza, że nie są zakazane ani nakazane, skoro ustawodawca nie zakazuje ani nakazuje pewnych zachowań, oznacza to, że podmiot dysponuje pewną wolnością do swobodnego wyboru swojego zachowania. Natomiast prawo należy interpretować jako wzorzec możliwego postępowania, a zachowania w ramach prawa są możliwe ze względu na pozytywne unormowania ustawodawcy. Wynika stąd, że uprawnienie przysługuje ze względu na przepis prawa w znaczeniu podmiotowym określającym treść i warunki korzystania z tego prawa³³⁶. Natomiast inna postawa generowana przez władze publiczne będzie w odniesieniu do wolności i prawa. Organ publiczny w odniesieniu do wolności przyjmuje postawę bierną i co do zasady nie ingeruje w sferę wolności, natomiast aktywna postawa ustawodawcy jest niezbędna, jeżeli chodzi o prawa jednostek. Dają temu wyraz przepisy prawa materialnego konkretyzujące uprawnienia konstytucyjne, a także w rozwiązaniach proceduralnych oraz faktycznym postępowaniu władz publicznych³³⁷.

Czasami realizacja praw niekoniecznie musi prowadzić do daleko idących obowiązków świadczeń od organów publicznych. Jednostka korzystająca z wolności nie musi wykazywać, że postępuje zgodnie z prawem, postępowanie nie wymaga uzyskania żadnego dozwolenia. Nakazy czy zakazy ograniczające wolność muszą spełnić łącznie trzy warunki. Pierwszy: ustanowione wyłącznie w ustawie; drugi: konieczność ochrony konkretnych dóbr; trzeci: respektowanie zasad określających zasady ograniczenia wolności³³⁸. W odniesieniu do praw to w interesie uprawnionego jest wykazanie, że przysługuje mu uprawnienie o określonej treści, bowiem Konstytucja RP w sposób znamieny eksponuje wolności ponad prawami. Wolność to istota człowieczeństwa, a u podstaw praw leżą wartości instrumentalne, natomiast nie można przypisać pojęciom wolności i prawa jednolitych reguł znaczeniowych poprzez przepisy Konstytucji³³⁹.

Interpretacja pojęcia wolności wymaga także refleksji z uwagi na reguły znaczeniowe, tj. na konstytucyjną zasadę prawa, skomplikowaną ze względu

³³⁶ M. Zubik, *Prawo konstytucyjne współczesnej Polski*, C.H. Beck, Warszawa 2020.

³³⁷ J. Ciapała, *Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej*, RPEiS 2001, R. LXIII, z. 4, s. 16.

³³⁸ Art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

³³⁹ J. Ciapała, *Konstytucyjna...*, s. 18 i n.

na materię związaną z zasadami prawnymi w naukach prawnych³⁴⁰. Złożoność zasad prawnych zauważa się też w Konstytucji RP³⁴¹, a same zasady konstytucyjne pojmowane są w różnorodny sposób. Wolność jako zasada prawna, a także główna wartość państwa demokratycznego jest należna każdej jednostce. Przysługuje każdemu człowiekowi i oznacza, że czynienie wszystkiego, co nie zostało prawem zakazane, jest dozwolone. Prawodawca, ustalając katalog praw i wolności obywatela, oparł się na aksjologicznych przesłankach, w których odnosi się do godności³⁴², wolności oraz równości. Oznacza to zagwarantowanie możliwości zachowania się jednostki według przysługujących jej konstytucyjnych zasad prawa, zgodnie z obowiązującym prawem³⁴³. Przyjmując konstytucyjną zasadę wolności w odniesieniu do uprawnienia, rozumie się przez nie zespół norm prawnych mających za przedmiot szczególne prawo podmiotowe – wolność prawnie chronioną, wolność traktowaną jako wolność dwustronną. Odnosi się to do działań, z którymi normy prawne wiążą określone następstwa. Działania polegające na podejmowaniu decyzji przy doborze formy prawnej uprawnienia ukierunkowane są na określone zachowanie jednostki³⁴⁴. Zasada dotyczy normy prawnej analizowanej na kilku płaszczyznach.

Podmiot, podejmując różnego rodzaju decyzje odnoszące się do jego sytuacji prawnej, działa na podstawie norm prawnych, podejmuje w ten sposób działania oparte na zasadzie wolności ograniczonej prawem, działania, które nie są zakazane, ale są dozwolone³⁴⁵. Niekiedy jednak, aby skorzystać z przysługującego uprawnienia, należy poddać się również obowiązkowi realizacji

³⁴⁰ R. Kropiwnicki, *Pojęcie praw i wolności chronionych w Konstytucji RP*, [w:] A. Florczak, B. Bolechow (red.), *Prawa człowieka w systemie prawa krajowego*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2006, s. 33.

³⁴¹ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1974, s. 69.

³⁴² Wyrok TK z dnia 9 lipca 2009 r., SK 48/05, OTK-A 2009, nr 7, poz. 108, s. 1098. Trybunał podkreślił związek między godnością a konkretnymi prawami i wolnością. Wskazał, że godność człowieka pozwala na wyjaśnienie, jak należy rozumieć ochronę wolności człowieka (zgodnie z art. 31 Konstytucji RP).

³⁴³ L. Wiśniewski, *Wolność i prawa jednostki oraz ich gwarancje w praktyce*, [w:] A. Preisner, T. Zalasinski (red.), *Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2005, s. 121.

³⁴⁴ J. Ciapała, *Wolność a uprawnienie – próba analizy porównawczej pojęć w kontekście wybranych postanowień Konstytucji RP*, „Prawa Człowieka. Humanistyczne Zeszyty Naukowe” 2000, nr 7.

³⁴⁵ Zob. wyrok TK z dnia 10 marca 2010 r., U 5/07, OTK ZU 2010, nr 3/A, poz. 20. W wyroku Trybunał wskazuje że „wolność osobista polega na możliwości swobodnego decydowania przez jednostkę o własnym postępowaniu. Każda z dalszych konstytucyjnych wolności jest przejawem korzystania właśnie z fundamentalnej wolności osobistej”.

różnego rodzaju nakazów³⁴⁶. Zasada konstytucyjna dotycząca sfery wolności odnosi się również do organów ustawodawczych.

Rozważyć także należy nakaz adresowany do ustawodawcy w nawiązaniu do stanowienia prawa, aby sfera wolności nie była ograniczana w sposób dowolny³⁴⁷. Godzące w demokratyczne państwo prawa i Konstytucję jest autorytatywne zastosowanie ograniczenia wolności³⁴⁸. Stosownie do art. 31 § 3 Konstytucji RP ograniczenie wolności poprzedzone jest odpowiednią analizą oraz spełnieniem określonych warunków, a dokonywane jest za pomocą ustawy poprzez określenie przesłanek warunkujących ograniczenie. Powszechnie w literaturze przedmiotu przyjmowana jest zasada *in dubio pro libertate*, oznaczająca wnioskowanie instrumentalne lub logiczne, czyli normy wyznaczające nakazy i zakazy³⁴⁹.

Ochrona praw do wolności zagwarantowanych w Konstytucji RP, jako podstawy uprawnienia, realizowana jest poprzez dwa podejścia³⁵⁰. Po pierwsze, znaczna część wolności pobierana jest w sposób bezpośredni, w oparciu o zawarte w Konstytucji normy. Druga część wolności ograniczona jest ustawą i za pomocą tego rodzaju aktu prawnego można dochodzić szczegółowo swoich praw i korzystać z wybranych uprawnień, czego efektem jest wolność uregulowana ustawą, nie daje to jednak podstaw do bezpośredniego wniesienia skargi konstytucyjnej³⁵¹. Katalog związany ze środkami prawnymi umożliwiającymi skorzystanie z konstytucyjnych wolności ustanowiono w art. 77–81 Konstytucji RP, co stanowi możliwość gwarancji realizacji konstytucyjnych wolności oraz praw człowieka³⁵². Bezpośrednia i proceduralna możliwość realizacji uprawnień możliwa jest wyłącznie w oparciu o ustanowienie przez ustawodawcę gwarancji o charakterze materialnym. Natomiast bez poparcia mechanizmami dochodzenia roszczeń byłoby to podstawą do powstania abstrakcyjnego katalogu swobód³⁵³.

³⁴⁶ Jako przykład można wskazać rejestrację do podatku VAT czy rejestrację w Krajowym Rejestrze Sądowym.

³⁴⁷ W. Brodziński, [w:] D. Górecki (red.), *Polskie prawo konstytucyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 75.

³⁴⁸ J. Ciapała, *Konstytucyjna...*, s. 35.

³⁴⁹ *Ibidem*, s. 36; P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 80; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Legalis, Warszawa 2012, komentarz do art. 31. s. 45.

³⁵⁰ B. Banaszak, *Prawa i wolności obywatela w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sejmowy” 1997, nr 5, s. 66–67.

³⁵¹ *Ibidem*.

³⁵² M. Ławrynowicz-Mikłaszewicz, *op. cit.*, s. 75.

³⁵³ *Ibidem*.

Właściwe wydaje się założenie, że uzasadnione ograniczenie praw i wolności należy zawsze wyprowadzić z całokształtu postanowień Konstytucji RP. Nie tylko poprzez zwroty niedookreślone, jak m.in. „ważny interes publiczny”, ale również normy ujęte w innych postanowieniach Konstytucji RP, a odnoszące się do badanego zagadnienia³⁵⁴.

Podsumowując, należy przyjąć, że w demokratycznym państwie wolność przysługuje każdej jednostce, lecz nie pozostaje nieograniczona, a regulowana jest poprzez świadome działania podmiotów zewnętrznych. Natomiast prawa mogą być regulowane, ograniczane czy odbierane przez państwo. Z kolei uprawnienie wynika z prawa w znaczeniu przedmiotowym. Stąd prawo nie stanowi podstaw wolności jednostki, a ogranicza ją poprzez obowiązujące normy prawne. Wolności i prawa w odniesieniu do uprawnienia skłaniają do refleksji, że pojęcia te obejmują swoim zakresem szereg norm konstytucyjnych ograniczających władze publiczne w sferze ingerencji w prawa i wolności, rozumiane w tym kontekście jako przysługujące jednostce uprawnienia³⁵⁵. Ograniczenie dotyczy arbitralnych zachowań w sferę jednostki. Ustawodawca powinien również obrać takie kierunki w działaniach prawotwórczych, aby zmierzały do racjonalnie wysokiego pułapu ochrony wolności i praw należących do jednostki. Zbadanie wolności i praw w Konstytucji RP skłania do dalszej analizy zakresu pojęciowego tych terminów. Najpierw w ujęciu doktrynalnym, a następnie prawnym.

2.4. Relacja wolności i prawa w ujęciu doktrynalnym

Relacja wolności jednostki i prawa w ujęciu doktrynalnym sprowadza się do ich modelowych relacji opisanych w literaturze. Naturalnym uprawnieniem człowieka jest wolność, którą posiada każdy człowiek, używający własnej mocy, według własnego uznania i woli, aby zaspokoić egzystencję³⁵⁶. Chodzi o wolność czynienia wszystkiego, co według osądu i rozumowania przez człowieka będzie skutkowało zachowaniem jego istnienia³⁵⁷. Postępowanie tego rodzaju przez człowieka powoduje stan określany jako wojna wszystkich ze wszystkimi, co w konsekwencji doprowadzić ma do zawiązania się państwa i powstania prawa gwarantującego jednostce własność, bezpieczeń-

³⁵⁴ Przykładowo w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

³⁵⁵ M. Ławrynowicz-Mikłaszewicz, *op. cit.*, s. 75.

³⁵⁶ T. Hobbes, *Lewiatan, czyli Materia, forma i władza państwa kościelnego i świeckiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1954, s. 113.

³⁵⁷ *Ibidem*.

stwo oraz pokój³⁵⁸. Wolność przyjmowana jako naturalne uprawnienie traci swoją moc w wyniku umowy społecznej z uwagi na uprawnienie naturalne, przyrodzone, a naturalna wolność człowieka zostaje ograniczona przez działanie norm prawnych uchwalanych przez państwo. Celem ustanowienia praw jest ograniczenie wolności czy naturalnych uprawnień, czego efektami są ład i pokój. Wprowadzenie prawa miało na celu ograniczenie wolności jednostek, co w konsekwencji skutkuje wszechobecnym pokojem³⁵⁹. Powstanie państwa i ustanowienie norm prawnych dla społeczeństwa doprowadzi do przetrwania życia, jednocześnie z zastrzeżeniem ograniczenia wolności³⁶⁰.

W doktrynie przyjmuje się także pogląd o człowieku, który rodzi się wolny i ma naturalne prawo do wolności³⁶¹. Tak pojmowana wolność rozumiana jest jako wolność człowieka, wolność własności, wolność powstająca w wyniku ludzkiej pracy, co stanowi podstawę do obrony uprawnień naturalnych³⁶². Natomiast celem państwa jest wyłącznie obrona tej własności.

W ujęciu doktrynalno-prawnym wolność jednostki pojmowana jest także jako wolność cywilizowana, mająca oddzielić samowolną wolność od wolności reglamentowanej przez państwo. Realizację wolności gwarantuje państwo, w stanie natury wolność przejawia się tylko poprzez wolność przyrodzoną, natomiast w państwie mamy wolność społeczną, gwarantowaną przez państwo³⁶³.

Jako że niniejsza książka nie stanowi pracy z zakresu historii doktryn politycznych, przedstawiono w niej wyłącznie najważniejsze kwestie dotyczące pojmowania wolności w doktrynie. Podsumowując, wolność rozumiana jest jako stan przedpaństwowy, jako stan natury, w którym wolność jest niezbywalna, a ograniczenie jej przez państwo ma na celu przetrwanie społeczeństwa. Przeciwnie stanowisko to uprawnienia wolnościowe przysługujące od chwili urodzenia, a celem powstania państwa i prawa jest ich ograniczenie, a wręcz zrzeczenie się.

Przytoczone ujęcia doktrynalne pozwalają bardziej szczegółowo wejść w relację wolności do prawa, ich zakresu pojęciowego, a następnie relacji prawa do uprawnienia.

³⁵⁸ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 108.

³⁵⁹ M. Zmierczak, *Prawo – ograniczenie czy warunek wolności?*, [w:] E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz (red.), *Prawne aspekty wolności. Zbiór studiów*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2008, s. 15–17.

³⁶⁰ T. Hobbes, *op. cit.*, s. 113.

³⁶¹ J. Locke, *Dwa traktaty o rządzie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992, s. 106.

³⁶² *Ibidem*, s. 107.

³⁶³ J.J. Rousseau, *Umowa społeczna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1966, s. 22.

2.5. Wolność, prawo a uprawnienie – zakres pojęciowy

Oddzielenie praw od swobód przyjmowane jest w doktrynie niejednoznacznie. Zabieg oddzielenia kategorii praw od szeroko pojmowanej wolności jest zadaniem karkołomnym, gdyż powszechnie te pojęcia stosowane są zamiennie lub określają wolność jako szczególny rodzaj praw³⁶⁴. Wyróżnia się także pogląd o prawach i wolności jako szczegółowych prawach człowieka³⁶⁵. Prawa jednostki³⁶⁶ stanowią zbiór praw indywidualnych, ich podmiotem jest pojedyncza jednostka. Zasadniczo prawa człowieka dzieli się na prawa materialne oraz prawa proceduralne³⁶⁷.

Prawa materialne charakteryzuje się jako konkretne wolności i prawa przysługujące człowiekowi. Są to m.in. prawa wyznaniowe, wolność słowa, prawo do nauki itp. Natomiast prawa proceduralne odnoszą się do sposobu działania i są umożliwiające człowiekowi przez ustawodawcę. Prawami takimi są działania oraz powiązane z tym działaniami instytucje państwowe, poprzez które jednostka może wyegzekwować realizację praw³⁶⁸.

Przyjęty podział nie jest zbyt ostry, stąd obydwie kategorie prawne wzajemnie się uzupełniają, a ich podział jest umowny. Niejednoznaczne poglądy w odniesieniu do badanego zagadnienia skłaniają do wniosku, że katalog granic wolności i praw spełnia funkcję ochrony prawnej jednostki, a swoje źródło początkuje w społeczeństwie³⁶⁹. Prawa człowieka obejmują swoim zakresem zarówno wolność do podejmowania decyzji przez człowieka, jak i prawo do uzyskiwania określonych świadczeń. Prawa człowieka związane są z istnieniem ludzkim, są niezbywalne, nie można ich się zrzec, a także nikt ich nie może odebrać. Prawa te są ze swojej istoty wartością przypisaną do konkretnej osoby i są niezależne od aktów prawa pozytywnego³⁷⁰. Aktualnie przestrzeganie praw człowieka przyjmowane jest jako swoiste kryterium funkcjonowania sprawiedliwego ładu społecznego³⁷¹. Tworzenie aktów praw-

³⁶⁴ B. Gronowska, *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, [w:] Z. Witkowski (red.), *Prawo konstytucyjne*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2002, s. 103.

³⁶⁵ E. Zieliński, *Nauka o państwie i polityce*, Dom Wydawniczy „Elipsa”, Warszawa 2001, s. 67.

³⁶⁶ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 102.

³⁶⁷ *Ibidem*.

³⁶⁸ L. Wiśniewski, *Prawo...*, s. 51.

³⁶⁹ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 102.

³⁷⁰ M. Chmaj, *Pojęcie i geneza wolności i praw człowieka*, [w:] M. Chmaj *et al.* (red.), *op. cit.*, s. 11.

³⁷¹ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 102.

nych najwyższego rzędu powinno uwzględniać przesłanki dla ochrony praw człowieka poprzez odpowiednie uzgodnienia w ramach wewnętrznego oraz międzynarodowego prawa i dokonanie ustaleń przede wszystkim o charakterze aksjologicznym.

Istotne dla niniejszej publikacji jest ustalenie zakresu pojęciowego kategorii praw człowieka, wolności oraz uprawnienia. Pojęcia te w powszechnym rozumieniu są najczęściej pojmowane zamiennie. Szczególnie jeżeli chodzi o wolność oraz prawa podział nie jest zbyt szczegółowy, stąd wyraźne rozdzielenie na kategorie pojęciowe jest utrudnione³⁷².

Przyznanie określonego prawa jednostce przejawia się we władczym charakterze ustawodawcy do regulowania trybu korzystania z tych praw. Prawo będzie więc formą roszczenia do określonego świadczenia, lecz będzie ograniczone aktem normatywnym, prawo bowiem musi wynikać bezpośrednio z Konstytucji RP lub ustaw. Podobne ujęcie można przyjąć w odniesieniu do uprawnienia. Każde uprawnienie musi wynikać z aktu normatywnego. Co istotne, prawo stanowi szerszą kategorią pojęciową od uprawnienia z uwagi na możliwość zawarcia w prawie większej liczby uprawnień³⁷³. Wykazanie podstawy prawnej spoczywa na jednostce, a państwo zobligowane jest do działania w granicach prawa oraz do zapewnienia ochrony nabytych praw i uprawnień³⁷⁴.

Zakres pojęciowy wolności jest z kolei dużo szerszy. Wolność nie jest regulowana przez ustawodawcę w sposób dowolny, jak w przypadku praw³⁷⁵. Stanowienie prawa ma swoje granice, w których ingerencja ustawodawcy jest wykluczona³⁷⁶. W pewnych ramach jednostka ma swobodę przy kształtowaniu i korzystaniu z przyznanej mu wolności – jej realizacja jest zwolniona z konieczności uzyskania konkretnego zezwolenia³⁷⁷. Wolność nie wynika z prawa pozytywnego, ponieważ prawo jej nie tworzy, a jedynie może określać jej granice.

³⁷² B. Banaszak, A. Preisner (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 27.

³⁷³ Jako przykład można wskazać prawo jazdy, które może składać się z uprawnienia do kierowania samochodem oraz uprawnienia do kierowania motocyklem.

³⁷⁴ W. Skrzydło, *Konstytucyjny...*, s. 51.

³⁷⁵ Oczywiście to w dużym uproszczeniu, jako że ustawodawca nie może stanowić dowolnie prawa wbrew obywatelom.

³⁷⁶ Przykładowo wolność wyboru w zakresie zakupu określonego przedmiotu.

³⁷⁷ P. Sarnecki, *Wolność zrzeszania się*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1998, s. 25.

Podsumowując dotychczasowe rozważania doktryny, należy przyjąć, że akty normatywne dotyczące wolności powinny spełniać określone warunki, takie jak:

- a) deklorować wolność, a nie kreować ją,
- b) określić zakres ograniczenia wolności w ramach zakazów, nakazów oraz sankcji,
- c) gwarantować poprzez prawo oraz instytucjonalnie i materialnie realizację wolności w odniesieniu do części, która nie podlega ograniczeniom³⁷⁸.

Natomiast akt normatywny dotyczący prawa oraz uprawnienia powinien wskazywać na przysługujące prawa na zasadzie normy kreującej oraz wyczerpująco określać, komu i kto powinien świadczyć jego prawa oraz uprawnienia. Normy powinny także gwarantować świadczenie oraz ewentualne dochodzenie ich przed organami państwa³⁷⁹.

Prawo oraz uprawnienie będą wskazywały jednostce możliwość realizacji czynności, które są prawnie dozwolone, a sfera wykraczająca poza akty normatywne będzie oznaczała brak prawa czy uprawnienia do dokonania określonej czynności. Trzeba jednakże zaznaczyć, że zakres pojęciowy prawa jest o wiele szerszy od zakresu uprawnienia. Natomiast wolność jest naturalną zdolnością człowieka do podejmowania wyborów zgodnie z jego wolą w granicach dozwolonych przez akty prawa.

2.6. Wolność i prawo a uprawnienie

Zarówno wolność, jak i prawa są stanami normatywnie wyróżnionymi. Wolność w kontekście prawa nie polega na możliwości podjęcia działania, lecz na relacji podmiotu do określonego stanu rzeczy, wyróżnionego oraz należnego z uwagi na godność podmiotu wolności, a nie na zwyczajny stan możliwości realizacji. Możliwość działania nie obejmuje elementu normatywnego i nie jest elementem wyłącznym wolności.

Prawo i wolność łączone są w literaturze wyróżnionymi już wcześniej prawami człowieka³⁸⁰. Istotne z punktu widzenia prawa jest pojęcie „państwo prawa”. Artykuł 2 Konstytucji RP stanowi o Polsce jako państwie prawa. Skłania to do wniosku, że państwo prawa pozwala na uregulowanie aktami normatywnymi

³⁷⁸ M. Kazimierczuk, *op. cit.*, s. 102.

³⁷⁹ L. Wiśniewski, *Prawo...*, s. 58–59. Por. S. Wach, *Administracyjno-prawne ograniczenia wolności jednostki w Polsce*, [w:] E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz (red.), *op. cit.*, s. 38.

³⁸⁰ *Ibidem*.

relacji między jednostką a władzą. Poprzez te akty prawne, jednostka przewiduje dalsze postępowanie w obrębie jego relacji z państwem. Prawa i wolności człowieka, tzw. wertykalne działanie prawa, zachodzą w relacjach jednostki z państwem³⁸¹.

Wolności (prawo negatywne) oznaczają obowiązek władzy do powstrzymania się od działań w określonym obszarze życia człowieka. Wolność, będąca naturalną przesłanką uprawnienia, jest przypisana człowiekowi od czasu jego narodzin i obejmuje swoim zakresem wolność wyboru zachowania. Zachowanie nie może być jednak nieograniczone, nie ma charakteru absolutnego. Ogranicznikiem stojącym na straży praworządności są ustanowione przez państwo normy prawne. Prawa (prawa pozytywne) to obowiązek podejmowania przez państwo działania na rzecz jednostki. Człowiek ma prawo żądać przysługujących mu praw, natomiast państwo jest w obowiązku zagwarantowania ich realizacji. Prawa te mogą polegać na ograniczeniu wolności jednej jednostki względem drugiej, tak aby wspólnie egzystowały w jednym porządku prawnym. Akty prawne dopuszczają ograniczenia wolności i praw konstytucyjnych w koniecznych przypadkach dla bezpieczeństwa państwa lub porządku prawnego, stąd wolność i prawa ograniczane są do pewnych uprawnień, które regulują zakres wolności i praw, ograniczenia te nie mogą jednak naruszać istoty praw i wolności³⁸², co zastrzega sama Konstytucja RP³⁸³.

Przyjmuje się także, że pojęcie prawa jest nadrzędne w stosunku do pojęcia wolności, które obejmuje swym zakresem zarówno prawa w węższym znaczeniu, jak i wolność. O prawie w ogólności pisze się, gdy mamy do czynienia z relacją podmiotu do określonego stanu rzeczy, również szczegółowe wolności, jak prawa człowieka, są prawami przyrodzonymi – prawami nienabywanymi oraz niezbywalnymi³⁸⁴.

Przyjęcie w literaturze pojęć wolności i prawa oraz ich wzajemne oddziaływanie skłania do przybliżenia relacji między prawem a uprawnieniem.

³⁸¹ A. Ławniczak, *Zasada poszanowania wolności i jej ograniczenia*, [w:] M. Jabłoński (red.), *Wolności i prawa jednostki w Konstytucji RP*, t. 1, *Idee i zasady przewodnie konstytucyjnej regulacji wolności i praw jednostki w RP*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 370–382.

³⁸² J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Zakamycze, Kraków 2000, s. 250.

³⁸³ Art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

³⁸⁴ M. Piechowiak, *Prawo a wolność*, [w:] R. Hliwa, A.N. Schulz (red.), *Prawa człowieka – prava rodziny. 30 lat Poznańskiego Zakładu Instytutu Nauk Prawnych PAN*, Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk, Poznań 2003, s. 50.

2.7. Relacja prawa do uprawnienia

Realizacja prawa odbywa się na różnych płaszczyznach. Prawo za swój przedmiot ma stosunki społeczne oraz stosunki między państwem a społeczeństwem. Punktem wyjścia do omówienia zagadnienia niniejszej części jest rozgraniczenie pojęć: „prawo” oraz „uprawnienie”. Funkcjonowanie uprawnień stanowiących podstawę ubiegania się o własne prawa jednostki oparte jest na prawie³⁸⁵. Prawa postrzegane są jako ogólnie akceptowane wzorce, jakie zachodzą w relacji między jednostką a organem administracji³⁸⁶. Natomiast pojęcie uprawnienia w literaturze – jak już pisano – przedstawia się jako „bardziej lub mniej szczegółowe rozwiązania prawne urzeczywistniające w możliwie pełny sposób wspomniane prawa”³⁸⁷, uprawnienia to inaczej: prawa w węższym znaczeniu.

Podstawowym zagadnieniem w kwestii uprawnień jest sposób ich nadania i to, jak prawa przekształcają się w uprawnienia. W tej materii należałoby się powołać na prawodawcę i zagadnienie racjonalnego prawodawcy. Normodawca, stanowiąc przepisy prawa, nakłada obowiązki i odpowiadające im uprawnienia tak, aby nie budziły wątpliwości. Akty prawne powinny być stanowione w sposób przejrzysty, aby przy jego stosowaniu obszar obowiązków i uprawnień nie budził żadnych wątpliwości.

3. Publiczne prawa podmiotowe jako podstawa uprawnienia

3.1. Administracyjnoprawna metoda regulacji a uprawnienie

Normatywny wyraz konstrukcji uprawnienia związany jest z administracyjnoprawną metodą regulacji stosunków prawnych. Prawo administracyjne reguluje stosunki prawne między podmiotami, w których jeden z podmiotów może władczo kształtować sytuację prawną drugiego podmiotu. W literaturze przedmiotu ten rodzaj regulacji nazywany jest metodą administracyjnoprawną³⁸⁸.

³⁸⁵ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 5.

³⁸⁶ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPP 2005, nr 1, s. 18.

³⁸⁷ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 122.

³⁸⁸ W. Dawidowicz, *Nauka prawa administracyjnego. Zarys wykładu*, t. 1, *Zagadnienia podstawowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1965; T. Skoczny, *Podstawowe dylematy naukowego poznania administracji państwowej*, Wydawnictwa UW, Warszawa 1986.

Postępowania administracji publicznej opierają się na konkretnej podstawie prawnej³⁸⁹ i regulowane są aktami prawa. Przyjmuje się, że prawna forma działania administracji publicznej stanowi określony normami prawa typ konkretnej czynności wykonanej przez organ³⁹⁰. Określenie prawnych form, poprzez które możliwe jest postępowanie administracji publicznej, przejawia się w obszarze funkcji, postępowania oraz skutków prawnych³⁹¹. Administracyjnoprawna metoda regulacji skłania do określenia form prawnych działania administracji w formie aktów normatywnych. Reakcja organów i cały system prawnych form postępowania jest wytworem teorii i orzecznictwa³⁹².

Ustawodawca, nakładając na administrację publiczną różnego rodzaju obowiązki realizacji zadań, nie zawsze wskazuje na dobór narzędzi prawnych w celu ich urzeczywistnienia. Wyboru odpowiedniej metody dokonuje sam organ, poprzez wskazanie formy dozwolonej przepisami prawa³⁹³.

Administracyjnoprawna metoda regulacji stosunków prawnych związana jest również z formą działania administracji publicznej. W literaturze przedmiotu przyjmuje się podział działań według sfery wewnętrznej oraz zewnętrznej³⁹⁴. Sfera wewnętrzna odnosi się do działania organów administracji publicznej wobec osób niepowiązanych z działającym organem podległością służbową. Natomiast sfera zewnętrzna stanowi wyróżnienie ogólnie obowiązujących norm prawnych czy wydawanie aktów administracyjnych³⁹⁵.

Określenie „formy działania” razem z przymiotnikiem „prawne” akcentuje się w doktrynie w różnych ujęciach³⁹⁶. Pojęcie to może wskazywać na formy działania określone przepisami. W tym ujęciu przyjmuje się, że oprócz prawnej formy działania istnieją również inne formy przy działaniu administracji, nieokreślone determinantami przepisów prawa. Prawne formy działania rozumiane są także jako czynności prawne lub działania prawne przeciwstawne

³⁸⁹ J. Starościk, *Prawne formy działania administracji*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1957, s. 104.

³⁹⁰ *Ibidem*.

³⁹¹ M. Masternak, *O pojęciu form działania administracji publicznej*, [w:] J. Filipek (red. nauk.), *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, Wyższa Szkoła Administracji, Bielsko-Biała 2003, s. 403.

³⁹² *Ibidem*, s. 404.

³⁹³ *Ibidem*, s. 405.

³⁹⁴ J. Starościk, *Prawne...*, s. 104.

³⁹⁵ *Ibidem*.

³⁹⁶ F. Longchamps, *Z problemów poznania prawa*, Ossolineum, Wrocław 1968, s. 44.

czynnościom faktycznym. Ujmuje się także jako określenie prawne formy jako formy działania administracji uregulowane normami prawa³⁹⁷.

Prawne formy działania administracji publicznej sprowadzają się do analizowanego już pojęcia stosunku administracyjnoprawnego. Organ poprzez nawiązanie stosunku staje się podmiotem praw i obowiązków w sferze realizacji określonych zadań administracji. Sama administracyjnoprawna metoda regulacji związana jest niewątpliwie z publicznym prawem podmiotowym, a także z samym nawiązaniem stosunku administracyjnoprawnego, stąd należy przybliżyć również te zagadnienia.

3.2. Nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego a kształt uprawnień

Ustawodawca nadaje określonym zdarzeniom pewne znaczenia, wpływające na powstanie, zmianę oraz wygaśnięcie stosunku prawnego. Z kolei samo powstanie i treść stosunku prawnego powiązane są z regulacjami prawnymi³⁹⁸. Określa się ten zakres zdarzeń jako zamknięty, w związku z tym nie powstanie zdarzenie prawne bez przewidzianych dla niego norm prawnych³⁹⁹. W literaturze przedmiotu dopuszcza się także pojęcia „stan faktyczny o doniosłości prawnej”⁴⁰⁰, „fakt prawny”⁴⁰¹ lub „warunki stosunku prawnego”⁴⁰².

Zdarzenia prawne w teorii prawa wyróżnia się⁴⁰³ jako zdarzenia *sensu stricto*, co oznacza, że są niezależne od woli jednostki, a skutki prawne powstają w wyniku takich czynników jak upływ czasu, urodzenie czy śmierć, oraz zdarzenia prawne, które są zależne od woli jednostki i które dodatkowo klasyfikuje się na czynności zmierzające do wywołania skutków prawnych oraz na pozostałe czyny⁴⁰⁴.

Powstanie skutków prawnych kategoryzuje się ze względu na podmioty, jakich dotyczą i przez które powstają. W skład czynności prawnych wchodzi

³⁹⁷ M. Masternak, *op. cit.*, s. 403.

³⁹⁸ *Ibidem*, s. 201.

³⁹⁹ S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979, s. 132.

⁴⁰⁰ S. Grzybowski (red.), *System...*, 1974, s. 187.

⁴⁰¹ R.O. Chałfina, *Ogólna nauka o stosunku prawnym*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979, s. 289.

⁴⁰² F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego...*, s. 46.

⁴⁰³ M. Miemieć, *Nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego*, AUWr No. 1022, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1990, s. 201.

⁴⁰⁴ H. Rot, *Wstęp...*, s. 79.

jeszcze element oświadczenia woli, które z kolei może przybrać formę jednostronnego lub dwustronnego.

W nauce prawa przyjmuje się, że stosunek administracyjnoprawny powstaje z mocy prawa lub poprzez wydanie decyzji przez organ administracyjny⁴⁰⁵. Charakterystyka prawa administracyjnego oraz jego regulacje stanowią podstawę, aby pewne zachowanie – działanie, czynność – jednostki lub innego podmiotu były podstawą do powstania, zmiany czy też ustania stosunku administracyjnoprawnego. Szczególne miejsce w tym stosunku prawnym zajmuje podmiot administrujący, będący w posiadaniu kompetencji do konkretyzacji prawa względem zainteresowanych podmiotów⁴⁰⁶. Konkretyzacja prawa następuje poprzez wydanie aktu konstytutywnego, czyli decyzji określającej uprawnienia i obowiązki podmiotów stosunku administracyjnoprawnego, lub też z mocy prawa, gdzie jednostka interpretuje normy prawne według stanu swojej wiedzy oraz woli, a rola organu administracji ograniczona jest do obserwacji zachowania jednostki⁴⁰⁷.

Ujęcie zagadnienia nawiązania stosunku administracyjnoprawnego uwzględnia jego dynamikę, etap kształtowania się uprawnień i obowiązków, a także etap ukształtowanego już stosunku administracyjnoprawnego, czyli realizacji uprawnień i obowiązków, wynikających z tego stosunku⁴⁰⁸.

Stosunek administracyjnoprawny powstający z mocy prawa ogranicza lub też całkowicie wyłącza organ administracji z działań zmierzających do nawiązania tego stosunku. Zadaniem organu jest funkcja nadzorowania czy rejestrowania każdego etapu powstawania, realizowania i wygaśnięcia stosunku prawnego. W razie zaistnienia okoliczności przewidzianych przez normę prawną organ administracji zobowiązany jest do wydania aktu deklaratoryjnego, poprzez który obie strony legitymują się pewnymi uprawnieniami. Natomiast sam kształt uprawnień w stosunku administracyjnoprawnym ma podstawy w normach prawnych⁴⁰⁹.

Zgodnie z teorią racjonalnego ustawodawcy, a także z teorią logicznego wynikania norm uprawnienie jednego podmiotu musi wiązać się z analogicz-

⁴⁰⁵ J. Filipek, *Stosunek...*, s. 96; J. Boć (red.), *op. cit.*, 2003, s. 202.

⁴⁰⁶ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 201; Z. Leoński, *op. cit.*, s. 223; M. Grążawski, *Podmiotowość i osobowość prawna w prawie administracyjnym*, [w:] I. Skrzydło-Niżnik (red.), *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Uniwersytet Jagielloński, Kraków 2001, s. 223–232.

⁴⁰⁷ *Ibidem*, s. 203.

⁴⁰⁸ *Ibidem*.

⁴⁰⁹ F. Longchamps, *Z problemów...*, s. 45.

nymi uprawnieniami innych podmiotów⁴¹⁰. Stąd potrzeba, aby prawodawca poprzez normy prawne rozgraniczał uprawnienia różnych podmiotów. Normy prawne mogą przyznawać, a także rozgraniczać uprawnienia różnym podmiotom poprzez zastosowanie odpowiednich regulacji prawnych⁴¹¹.

W systemie prawnym i całości kształcie norm prawnych wykształcono normy przyznające poszczególnym podmiotom zdolność do podejmowania czynności prawnych, a następnie nabywania uprawnień oraz obowiązków, zaś normy określają status prawny wszystkich podmiotów uczestniczących w stosunku prawnym.

Podmiot będący uczestnikiem stosunku administracyjnoprawnego, będący jednocześnie podmiotem, którego obowiązują normy prawne, jest uzależniony od nich w sposób bezwzględny. Podmiot nie może swoimi działaniami prawnymi wyłączyć ani ograniczyć czy modyfikować mocy wiążącej norm prawnych. Przesłanką faktyczną zastosowania danej normy jest stan faktyczny lub zdarzenie prawne wywołujące skutki prawne dla ogólnej sfery życia.

Rozgraniczenia prawne uprawnienia ustanowione przez ustawodawcę bezwzględnie wiążących norm dotyczą działań podmiotu poprzez limit prawny. Nie odnosi się to jednak do całej podmiotowości, nie determinuje również treści działania podmiotu prawnego. Rozgraniczenie norm związanych z uprawnieniem podmiotu daje możliwość podejmowania czynności lub uczestnictwa w zdarzeniach prawnych, wchodząc w sferę uprawnień oraz obowiązków drugiego podmiotu. Skutki prawne czynności oraz zdarzeń prawnych mogą również wykraczać dalej poza kompleks swobód prawnych działania⁴¹².

Status prawny podmiotu określany jest normatywnie, wypełnienie statusu to prawna sfera swobód działania podmiotów, gdzie obowiązek podmiotu odpowiada za nienaruszanie tej swobody. Z kolei uprawnienia podmiotu, określone przez normy prawne, mogą być uprawnieniami drugiego podmiotu. Normy wzajemne, które rozgraniczają uprawnienia kilku różnych podmiotów, wiążą bezwzględnie adresatów oraz ustanawiają dla obu stron prawne granice. Uprawnienia jednego podmiotu mogą być także rozważane poprzez różnego rodzaju czynności lub zdarzenia prawne w sferze uprawnień innych podmiotów⁴¹³.

⁴¹⁰ J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, ZNUJ.PP 1982, z. 99, s. 20.

⁴¹¹ Przykładowo ustawodawca może ustanawiać zasady korzystania z różnego rodzaju wartości, ograniczać swobody prawne czy określać wymagania, jakie powinny zostać spełnione przez podmiot, aby wywołać skutki prawne mogące rodzić powstanie uprawnień podmiotu.

⁴¹² J. Filipek, *Elementy...*, s. 20.

⁴¹³ *Ibidem*.

W przedstawionych przypadkach uprawnieniu zawsze odpowiada obowiązek, a więc zachodzi korelacja między uprawnieniem a obowiązkiem.

Wobec tego poprzez nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego następuje stykanie się uprawnień oraz obowiązków. Uprawnienia podmiotu występują w granicach określonych przez normy prawne, mogą nie występować w ogóle lub też mogą być prawnie ograniczone. Natomiast obowiązek jednego z podmiotów występuje w granicach istniejącego uprawnienia drugiego podmiotu, a więc uprawnieniem jednego z podmiotów jest żądanie wykonania obowiązku drugiego podmiotu, ale wyłącznie w granicach przysługującego uprawnienia. Każdy podmiot może prawnie dochodzić spełnienia obowiązku przez drugi podmiot wyłącznie w granicach swoich uprawnień i odwrotnie⁴¹⁴. Wiąże się z tym wzajemne oddziaływanie obydwu podmiotów, a szczególnie określenie wzajemnych obowiązków i uprawnień.

Jak z tego wynika, nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego wiąże się z powstaniem uprawnień oraz obowiązków stron tego stosunku, wobec tego należy odnieść się również do zagadnienia prawa podmiotowego jako podstawy uprawnień podatnika.

3.3. Uprawnienie jako prawo podmiotowe

Konstrukcja prawa podmiotowego jest dla prawoznawstwa fundamentalna⁴¹⁵, wszakże z prawa podmiotowego wywodzi się uprawnienie. W odniesieniu do przedmiotu niniejszej publikacji analiza tej materii wydaje się niezbędną do dalszych rozważań nad uprawnieniem podatnika. Prawa podmiotowe są podstawą uprawnień, zatem konsekwencją tego jest analiza doktryny w tym obszarze.

W sferze prawa publicznego nie przywiązuje się do praw podmiotowych dużego znaczenia. Za literaturą zwrot ten można rozumieć jako wolność, prawo, a przedmiotem tych praw jest zachowanie się prawnie niezakazane oraz prawnie nakazane⁴¹⁶.

Prawo podmiotowe składa się na konstrukcję trójelementową: podmiot uprawniony, podmiot zobowiązany oraz przedmiot, czyli zachowanie. Prawo podmiotowe określa się także jako powiązane normatywnie, a oparte na woli

⁴¹⁴ *Ibidem*.

⁴¹⁵ W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Zakamycze, Kraków 2002, s. 29.

⁴¹⁶ Z. Ziemiński, *Logiczne...*, s. 106.

zbiorowej, która jest zdeterminowana poprzez obiektywną sytuację tej zbiorowości, a ukierunkowana przez jej interesy⁴¹⁷.

W doktrynie dominują dwa główne podejścia do praw podmiotowych. Jedną z teorii zakłada, że państwo oddało obywatelom część swoich praw, aby mogło aktywnie występować wobec osób trzecich, wyposażonych w określone uprawnienia⁴¹⁸. W tej teorii kładzie się nacisk na władztwo woli, która jest czynnikiem umożliwiającym skorzystanie z uprawnienia. Natomiast druga teoria zakłada, że wola jest czynnikiem abstrakcyjnym, niemogącym wpływać na kontakty między podmiotami. Państwo może zaopatrzyć jednostkę w takie uprawnienia, które nie są ich celem i których podmiotami nie mają zamiaru się stać, a dzieje się to bez ich woli. Prawo podmiotowe rozumiane jest jako interes, chroniony przez prawo⁴¹⁹.

Natomiast klasyczna teoria praw podmiotowych stanowi o strukturze formalnej pozycji jednostki w stosunku do państwa⁴²⁰, gdzie można wyróżnić za literaturą pozycję:

- a) pasywną – możliwość nakładania przez państwo na jednostkę nakazów i zakazów oraz obowiązek podporządkowania się im,
- b) negatywną – sferę wolności, a więc wszystko, co nie jest zakazane i nakazane, znajduje się w sferze wolności wyboru,
- c) pozytywną – wyposażenie jednostki w zdolność prawną, za pomocą której może żądać od państwa określonych czynności,
- d) aktywną – możliwość uczestnictwa jednostki w kształtowaniu państwa⁴²¹.

Warto także podkreślić teorię znaną jako triada Bernatzika⁴²². W celu opisanego interakcji pomiędzy administracją publiczną a jednostką wyróżnia się:

- a) interes faktyczny,
- b) interes prawny,
- c) roszczenia prawne powiązane z publicznym prawem podmiotowym⁴²³.

Zaznaczyć należy, że publiczne prawo podmiotowe stanowi odmienną kategorię pojęciową od prawa podmiotowego na gruncie prawa prywatnego. Różnicując oba pojęcia, należy podkreślić nierównorzędność stron w stosunku ad-

⁴¹⁷ K. Opalek, *op. cit.*, s. 68.

⁴¹⁸ W. Jakimowicz, *Publiczne...*, s. 33.

⁴¹⁹ *Ibidem*.

⁴²⁰ A. Wróbel, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 329.

⁴²¹ J. Krawczyk, *op. cit.*

⁴²² *Ibidem*.

⁴²³ W. Jakimowicz, *Publiczne...*, s. 33.

ministracyjnoprawnym czy samą odmienną metodę kształtowania stosunków prawnych, jak również podstawy prawne. W prawie prywatnym prawa podmiotowe rozumiane jako uprawnienie, są podstawową kategorią prawa cywilnego⁴²⁴. Strona uprawniona posiada pełny opis sytuacji prawnej, natomiast w opozycji ustawodawca reguluje drugą stronę stosunku prawnego i jej obowiązki. Wszystkie uprawnienia przypadające stronie określa się mianem prawa podmiotowego, które przyjmuje się w doktrynie jako: chroniona i przyznana przez normy prawne oraz wynikająca z nawiązanego stosunku prawnego sfera możliwości postępowania w określony sposób⁴²⁵. Charakterystyczną cechą prawa podmiotowego jest fakultatywność korzystania. Podmiot prawa cywilnego odmiennie od podmiotu w prawie publicznym sam decyduje, czy skorzysta z przysługującego mu uprawnienia w relacji stosunku cywilnoprawnego. Uprawnieniom, jakie powstają na mocy prawa cywilnego, odpowiadają obowiązki⁴²⁶. Prawo podmiotowe to zespół funkcjonalnie powiązanych uprawnień, które występują w określonym stosunku cywilnoprawnym. Uprawnienia w prawie podmiotowym można połączyć w kilka grup, wynikających z charakterystycznych cech. Wskazanie konkretnej grupy uzależnione jest od kilku czynników, m.in. od treści czy ukształtowania⁴²⁷.

Uprawnienia stanowią więc składnik treści prawa podmiotowego, występującego w zespole elementów. W prawie cywilnym uprawnienie definiuje się jako dozwolone normą prawną zachowanie podmiotu uprawnionego⁴²⁸. Treść praw podmiotowych składa się z poszczególnych składników, które połączone tworzą to prawo. Składniki te nazywane są uprawnieniem⁴²⁹.

Uprawnienia wchodzące w strukturę prawa podmiotowego przyznane są przez ustawodawcę. Ustawodawca, stanowiąc prawo, umożliwiające zawieranie umów cywilnoprawnych kształtujących uprawnienia, daje niejako gwarancję ich realizacji poprzez obowiązujące prawo. Jednym z takich uprawnień są uprawnienia bezpośrednie, gwarantujące podmiotowi możliwość realizacji interesu prawnego bez pośrednictwa innych osób. Ustawodawca przyznaje stronie określone uprawnienia, gwarantując, że dotyczą one tylko jej, a osoby trzecie zobowiązane są do nienaruszania cudzych praw⁴³⁰.

⁴²⁴ E. Łętowska, *Podstawy prawa cywilnego*, Wydawnictwo Ecostar, Warszawa 1994, s. 31.

⁴²⁵ E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 467.

⁴²⁶ E. Łętowska, *op. cit.*, s. 31.

⁴²⁷ S. Grzybowski *et al.*, *Prawo cywilne*, Uniwersytet Jagielloński, Warszawa 1971, s. 31.

⁴²⁸ E. Gniewek (red.), *Podstawy...*, 2010, s. 467.

⁴²⁹ J. Wiszniewski, *Prawo cywilne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1964, s. 31.

⁴³⁰ E. Gniewek (red.), *Podstawy...*, 2010, s. 467.

Dla tematyki niniejszej pracy kluczowym⁴³¹ zagadnieniem są publiczne prawa podmiotowe, co w dalszej kolejności pozwala na wyodrębnienie z teorii prawa poszczególnych typów uprawnień, a w konsekwencji uprawnień w prawie podatkowym.

3.4. Publiczne prawo podmiotowe a uprawnienie

Termin „prawo podmiotowe” przyjmowany jest powszechnie w nawiązaniu do stosunku cywilnoprawnego⁴³², bowiem teoretycy prawa łączą pojęcie prawa podmiotowego z prawem cywilnym. Przyjmuje się w literaturze także pogląd, że mówienie o prawie podmiotowym w innym kontekście niż w odniesieniu do prawa cywilnego jest błędne⁴³³. Tak pojmowane pojęcie prawa podmiotowego byłoby niewłaściwe z uwagi na nierozzerwalne związki z typami uprawnieniami czy w odniesieniu do całego systemu prawnego⁴³⁴.

Powszechnie akcentuje się, że w prawie administracyjnym termin „publiczne prawo podmiotowe” używany jest w odniesieniu do uprawnień przysługujących jednostce względem państwa czy związku o charakterze publiczno-prawnym, a także innych szeroko rozumianych publicznych instytucji⁴³⁵.

W nauce prawa administracyjnego⁴³⁶ w odróżnieniu od przedstawicieli ogólnej teorii prawa⁴³⁷ nie przywiązuje się zbyt dużej wagi do rozróżnienia pojęciowego prawa podmiotowego. W teorii prawa przyjmuje się, że „wolność uprawnienia i kompetencje jednostki odnosi się głównie do organizacji państwowej”⁴³⁸, a rozumie się je jako prawa obywatelskie czy prawa i wolności obywatelskie. Tym samym unika się używania tożsamo pojęcia prawa podmiotowego z prawem i wolnością w prawie publicznym, a zastrzega się je do prawa prywatnego⁴³⁹.

⁴³¹ Kluczowe z racji tematyki uprawnień podatnika charakterystycznych dla prawa publicznego.

⁴³² W. Lang, J. Wróblewski, *Współczesna filozofia i teoria prawa w USA*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986, s. 64; S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 66.

⁴³³ E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Zarys prawa cywilnego*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 78, oraz S. Grzybowski (red.), *System...*, 1974, s. 15.

⁴³⁴ Przykładowo prawo karne, administracyjne, finansowe, procesowe opierają się w głównej mierze na przewidywaniu powstawania stosunków cywilnoprawnych.

⁴³⁵ S. Grzybowski, *Prawo podmiotowe i prawo człowieka*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, t. 23, s. 21.

⁴³⁶ Przykładowo J. Filipek, *Stosunek...*, s. 102.

⁴³⁷ Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa-Poznań 1978, s. 367.

⁴³⁸ *Ibidem*.

⁴³⁹ S. Grzybowski, *Prawo podmiotowe...*, s. 21.

Problematyczne wydaje się łączenie pojęciowe prawa publicznego dla różnych kategorii prawnych. Prowadzi to do wadliwego używania tego terminu w innych kontekstach prawnych. W doktrynie postuluje się nie tylko jednolite ujmowanie znaczenia terminu prawa podmiotowego oraz prawa w ujęciu podmiotowym, uprawnienia czy roszczenia, co wskazuje się na problem wieloznaczności każdego z wymienionych terminów⁴⁴⁰. Wieloznaczność przejawia się brakiem ustalenia treści poszczególnych pojęć. Skomplikowany jest również problem sformułowania klasycznej definicji pojęciowej, w doktrynie posługuje się wtedy jedynie subiektywnymi opisami tych pojęć⁴⁴¹.

Najbardziej rozwinięte, niebudzące wątpliwości pojęcie prawa podmiotowego odnosi się do stosunku cywilnoprawnego. Jak wcześniej pisano, ograniczenie określenia odbywa się poprzez stosowanie uzupełnienia w postaci dodania do terminu „prawo podmiotowe” słowa „publiczne”. W związku z tym poza zakresem stosunków prawnych w sferze cywilnoprawnej należałoby w odniesieniu do prawa podmiotowego używać terminu „publiczne prawo podmiotowe”. Niekiedy prościej byłoby w przypadku publicznego prawa podmiotowego użyć ograniczenia w postaci określeń typu: prawo (prawo do...) czy uprawnienie (uprawnienie do...). Przytoczone terminy dotyczą również prawa prywatnego, lecz łączą się także z prawem publicznym⁴⁴².

Bez szczegółowego rozdzielenia pojęć w doktrynie jako definicję prawa podmiotowego przyjmuje się „sytuację prawną pochodną wyznaczoną określonym podmiotom przez obowiązujące normy prawne”⁴⁴³. Z przytoczonej definicji nie można wywnioskować o przysługujących jednostce prawach i uprawnieniach, tym bardziej utrudnione jest to w prawie publicznym.

Koncepcja publicznego prawa podmiotowego przedstawiona jest jako „pochodna i prosta sytuacja podmiotu prawa, która pozwala na skuteczne kierowanie żądania ściśle określonego zachowania do objętego tą sytuacją innego – zbiorowego – podmiotu publicznego prawa podmiotowego”⁴⁴⁴. Wyodrębnienie prawa podmiotowego jako prawa publicznego pozwala na uzyskanie kompetencji jednostki do wystąpienia z roszczeniami o wskazane poprzez normę

⁴⁴⁰ *Ibidem*.

⁴⁴¹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1986, s. 355.

⁴⁴² *Ibidem*, s. 356.

⁴⁴³ S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 10.

⁴⁴⁴ W. Jakimowicz, *Publiczne...*, s. 42; R. Piszko, *Pojęcie prawa podmiotowego*, [w:] J. Ciapała, K. Flaga-Gieruszyńska (red.), *Prawa podmiotowe. Pojmowanie w naukach prawnych*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006, s. 19.

prawną określone zachowania podmiotu publicznego względem jednostki. W tym kontekście przyjmuje się uprawnienie jednostki do podjęcia określonej czynności konwencjonalnej, na którą organ administracji publicznej jest w obowiązku zareagować⁴⁴⁵. Przyjąć można również, że wyrażenie „kompetencja” odpowiada w tym kontekście zwrotowi „ma prawo”. Wprowadzenie terminu publicznego prawa podmiotowego, które treścią odpowiada pojęciu prawa podmiotowego jako uprawnienia w stosunku jednostki z administracją publiczną, wymagałoby jednak szerszego uzasadnienia⁴⁴⁶.

Podsumowując, za literaturą trzeba przyjąć, że mianem publicznego prawa podmiotowego należy określić sytuacje, w których norma prawa ustanowiona przez ustawodawcę w ramach prawa publicznego nadaje podmiotom (jednostkom) możliwość kierowania pod adresem organów administracji publicznej żądania do określonego zachowania się i podmiot (organ) nie może od tego żądania odstąpić – pod rygorem zabezpieczenia ochroną sądową⁴⁴⁷. Prowadzi to do wniosku, że pozycja uprawnionego podmiotu jest korzystniejsza aniżeli podmiotu zobowiązanego.

Prawo w sensie podmiotowym rozpatrywane jest poprzez kilka czynników. W prawie pozytywnym stanowi jedną z elementarnych sytuacji prawnych. Pochodną sytuacji prawnych jest m.in. analizowana w niniejszej pracy kompetencja. Publiczne prawo podmiotowe wykształca się poprzez różnego rodzaju sytuacje, w których znajduje się podmiot, określane jako sytuacje prawne.

3.5. Pojęcie sytuacji prawnej a kształt publicznego prawa podmiotowego

Właściwe ustalenie koncepcji publicznego prawa podmiotowego wiąże się z określeniem pojęcia oraz istoty sytuacji prawnej, a także określeniem formy sytuacji prawnej w kontekście kształtowania się publicznego prawa podmiotowego.

Debata teoretyków prawa nad procesem prawotwórczym przejawia się poprzez zwrócenie uwagi na aspekt braku jednolitości w pojmowaniu sytuacji prawnej. Sytuacja prawna związana jest z pojęciami: „uprawnienie”, „kom-

⁴⁴⁵ R. Piszko, *Pojęcie...*, s. 19.

⁴⁴⁶ Na termin „publiczne prawo podmiotowe” wskazuje S. Wronkowska, używając właśnie takiego terminu w przypadku praw jednostki w odniesieniu do relacji z organami administracji publicznej.

⁴⁴⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018, s. 363.

petencja”, „właściwość”, „możliwość”, „wolność” czy też „zdolność prawna”⁴⁴⁸. Wszystkie wymienione terminy sprowadzają się do określenia praw w znaczeniu podmiotowym⁴⁴⁹ i nie służą zazwyczaj do opisanego prostej sytuacji prawnej, lecz bardziej sytuacji złożonych z kilku odmiennych od siebie charakterem elementów, lecz funkcjonalnie połączonych⁴⁵⁰. Funkcjonalne połączenie elementów formalnych złożonej sytuacji prawnej jest sprawą doniosłą społecznie, ale nawet dokładne określenie powiązań niejasno wyróżnionych elementów nie daje możliwości wyróżnienia klarownie określonej całości⁴⁵¹.

Analizy przedmiotowego zagadnienia dokonuje się w literaturze poprzez dwa podejścia⁴⁵². Pierwsze, deskrypcjonistyczne, polega na zbadaniu aparatury pojęciowej prawoznawstwa: kto, kiedy i w odniesieniu do jakiej sytuacji posługiwał się terminami m.in.: „uprawnienie”, „kompetencja”, „możliwość prawna” itp. Podejście drugie, rekonstrukcjonistyczne, to uporządkowanie aparatury pojęciowej⁴⁵³. Podejście deskrypcjonistyczne jest bardziej właściwe, zważywszy na to, że posługując się terminami już zdefiniowanymi, nie ryzykujemy konfrontacji z dotychczasową myślą doktryny prawniczej, a także korzystamy z już opracowanej linii prawniczej. Wyszukanie przytoczonych terminów w dotychczasowej doktrynie prawa jest dość skomplikowane z uwagi na występowanie w jednym akcie prawnym tego samego pojęcia w odmiennych formach znaczeniowych⁴⁵⁴. Wieloznaczność terminu daje również możliwość tworzenia różnego rodzaju konstrukcji pojęciowych z określonym przepisem⁴⁵⁵, co w konsekwencji może prowadzić do chaosu prawnego. W celu uniknięcia problemów z wieloznacznością badanych terminów określenia te powinny być wskazane poprzez równoznaczniki w języku zawierającym terminy pierwotne o jasnym i jednoznacznym sensie. Jak dotąd w doktrynie nie odnajduje się akceptowanych przez wszystkich słownictwa podstawowego prawoznawstwa, co oznacza,

⁴⁴⁸ Przykładowo wydawnictwa o charakterze encyklopedycznym takie jak: *Wielka encyklopedia powszechna PWN*, ale również w literaturze, np. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979, s. 325–345.

⁴⁴⁹ Z. Ziemiński, *O aparaturze...*, s. 32.

⁴⁵⁰ Z. Radwański, *Zarys części ogólnej prawa cywilnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979, s. 77.

⁴⁵¹ Z. Ziemiński, *O aparaturze...*, s. 32.

⁴⁵² Z. Ziemiński, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1974, s. 202–204.

⁴⁵³ Z. Ziemiński, *O aparaturze...*, s. 32.

⁴⁵⁴ Jako przykład należy wskazać „roszczenie” w księgach II i III Kodeksu cywilnego.

⁴⁵⁵ Przykładowo art. 5 k.c., tj. „czynienie użytku ze swego prawa”.

że jeżeli zdanie deskrypcjonistyczne miałyby być poprawnie określone, to język definiensów powinien być rezultatem czynników rekonstrukcjonistów⁴⁵⁶.

Powszechne pojmowanie sytuacji prawnej w doktrynie prawa⁴⁵⁷ przedstawia się jako powiązanie ze sobą kilku niezbędnych elementów, takich jak: podmiot lub też podmioty stosunku prawnego o określonych właściwościach, a następnie postępowanie lub typ postępowania (zachowania się) w określonych okolicznościach. Istotny jest też system norm prawnych, w którym rozważana jest sytuacja prawna, a także kwalifikacje zachowania podmiotów w określonych okolicznościach, głównie poprzez normy rozpatrywanego systemu prawnego⁴⁵⁸.

Samo kształtowanie się sytuacji prawnej przybiera różne formy. Wyróżnia się sytuację podstawową jako sytuację podmiotu, jako zachowanie w określony sposób ze względu na analizowane normy prawne, charakteryzowane wyłącznie jako nakazane, zakazane lub indyferentne prawnie⁴⁵⁹, stąd podstawową sytuację prawną podmiotu charakteryzuje się poprzez podstawowe modalności normatywne, tj. modalności czynów tego podmiotu⁴⁶⁰.

Sytuacja prawna podmiotu wynika również z norm kompetencyjnych lub norm nakazujących podmiotowi pewne zachowanie na rzecz innego podmiotu, z tym że nakazane zachowanie wyznacza norma prawna. Normy wyznaczają każdorazowo sytuację prawną co najmniej dwóch podmiotów:

- a) podmiotowi B wyznaczona jest podstawowa sytuacja prawna ze względu na wyznaczony wobec niego obowiązek określonego zachowania,
- b) podmiotowi A wyznacza się sytuację określaną jako uprawnienie podmiotu A lub sytuację określaną jako kompetencja podmiotu A⁴⁶¹.

Pochodna sytuacja prawna podmiotu A uzupełniana jest zazwyczaj o informację o kwalifikacji prawnej zachowania się podmiotu A.

W literaturze wyróżnia się także sytuację prawną prostą i złożoną⁴⁶². Sytuacja prawna prosta zachodzi, gdy w analizowanym systemie norm obowiązuje jedna norma, nakazująca lub zakazująca podmiotowi B urzeczywistnić określone zachowanie oraz gdy można stwierdzić, że analizowane zachowanie tego podmiotu jest indyferentne prawnie. Sytuacja prawna złożona to dokonanie

⁴⁵⁶ Z. Ziemiński, *Metodologiczne...*, s. 202–204.

⁴⁵⁷ S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 160.

⁴⁵⁸ R. Piszko, *Pojęcie...*, s. 17.

⁴⁵⁹ S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 17.

⁴⁶⁰ *Ibidem*.

⁴⁶¹ R. Piszko, *Pojęcie...*, s. 17.

⁴⁶² S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 17.

kwalifikacji ze względu na normy rozpatrywanego systemu prawnego większej liczby zachowań podmiotu B⁴⁶³.

Wyróżnia się za literaturą:

- a) sytuacje podstawowe proste,
- b) sytuacje podstawowe złożone,
- c) sytuacje pochodne proste,
- d) sytuacje pochodne złożone⁴⁶⁴.

Warto zwrócić uwagę, że sytuacje prawne lub stosunki prawne⁴⁶⁵ wyznaczone są nie tylko poprzez same normy prawne, ale również poprzez zdarzenia prawne zawarte w tych normach. Zdarzenia prawne występujące w określonych stosunkach prawnych nie są podstawą do zmiany kwalifikacji prawnej zachowań podmiotu, gdyż kwalifikacja wyznaczona jest wyłącznie poprzez normę prawną⁴⁶⁶.

W nauce prawa cywilnego prawo podmiotowe wymieniane jest przez teoretyków prawa jako element stosunku prawnego⁴⁶⁷. Prowadzi to do wniosku, że punktem wyjścia przy rozważaniach o pojęciu stosunku prawnego jest rozróżnienia typów sytuacji prawnych. Następnie możliwe jest wyznaczenie stosunku prawnego, a więc dopiero po analizie sytuacji prawnej podmiotów stosunku prawnego⁴⁶⁸.

Określanie konstrukcji prawa podmiotowego oraz zarys pojęcia sytuacji prawnej wskazują, że samo pojęcie prawa podmiotowego można zdefiniować jako sytuację prawną wyznaczoną podmiotom poprzez obowiązujące normy prawne, a sytuacje prawne określane podmiotom przez obowiązujące normy określa się jako wolność, uprawnienia, kompetencja, roszczenia, pojmowane jako korzystne dla podmiotu⁴⁶⁹. Pojęcie prawa podmiotowego rozumiane jest jako związek wolności, uprawnień i kompetencji. O zakresie prawa podmiotowego decyduje sytuacja prawna, o której z kolei decyduje norma prawna, realizowana przez podmiot poprzez jego zachowanie⁴⁷⁰.

⁴⁶³ *Ibidem*.

⁴⁶⁴ R. Piszko, *Pojęcie...*, s. 17.

⁴⁶⁵ Stosunek prawny związany jest z sytuacją prawną, z którą jest skojarzony.

⁴⁶⁶ S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 22.

⁴⁶⁷ Wskazuje na to m.in. W. Jakimowicz, *O publicznych...*

⁴⁶⁸ M. Smółka, *Niektóre elementy stosunku prawnego w poglądach W.N. Hohfelda i J. Landego*, AUMCS 1969, vol. 24, s. 187.

⁴⁶⁹ S. Wronkowska, *Analiza...*, s. 22.

⁴⁷⁰ M. Smółka, *op. cit.*, s. 187.

Rozważanie nad prawem podmiotowym powinno koncentrować się na dominujących komponentach sytuacji prawnej, tj. wolności, uprawnieniu oraz kompetencji. Zgodnie z literaturą przedmiotu treść konstytucyjnych praw podmiotowych nie może być ustalona w sposób definitywny. Według panującego w literaturze poglądu „definitywna treść konstytucyjnych praw podmiotowych może być ustalana poprzez rozstrzyganie ich kolizji z innymi prawami lub wartościami konstytucyjnie chronionymi”⁴⁷¹. Wobec tego sytuacje prawne podmiotów prawa wyznaczane są poprzez akty normatywne o różnej pozycji w hierarchii źródeł prawa. Wyznaczenie sytuacji prawnej podmiotu stwarza możliwość określenia charakteru uprawnienia konstytucyjnego.

3.6. Sytuacja prawna i charakter konstytucyjny uprawnienia

W nauce prawa administracyjnego zgodnie przyjmuje się stosunek administracyjnoprawny jako stosunek, który powstaje, przekształca się, wygasa na podstawie norm prawnych lub poprzez wydanie wiążącej podmiot decyzji przez organ administracyjny⁴⁷². Rola organu polega m.in. na wyznaczeniu sytuacji prawnej podmiotu poprzez konkretyzację prawa. Samo działanie podmiotu nie jest podstawą do powstania, zmiany czy wygaśnięcia stosunku prawnego, w istocie do konstytucyjnego wyznaczenia uprawnienia podmiotu. Istotna rola przypisana jest organowi administracji publicznej, posiadającemu kompetencję do konkretyzacji prawa, a przede wszystkim oceny podstawy do zastosowania określonej normy prawnej na rzecz zindywidualizowanego podmiotu znajdującego się w konkretnej sytuacji⁴⁷³. Organ administracji publicznej w ramach swoich kompetencji, uregulowanych przepisami prawa do podejmowania władczych rozstrzygnięć kreuje i kształtuje pewne uprawnienia podmiotów, tym samym powstaje uprawnienie o charakterze konstytucyjnym. Oznacza to, że sytuacja prawna podmiotu związana jest pośrednio z powstaniem uprawnień, co stanowi podstawę do późniejszego wyróżnienia uprawnień na gruncie prawa podatkowego.

Charakter konstytucyjny uprawnienia podmiotu zaznaczony jest wyraźnie przy powstawaniu stosunku administracyjnoprawnego z mocy decyzji administracyjnej, a więc aktu konstytucyjnego, w którym konkretyzacja prawa

⁴⁷¹ P. Tuleja, *op. cit.*, s. 128.

⁴⁷² M. Smółka, *op. cit.*, s. 187.

⁴⁷³ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 201.

przejawia się autorytarnie. Na podstawie autorytarnej⁴⁷⁴ decyzji wyznacza się konstytutywne uprawnienie. Zgodnie z panującym w literaturze przedmiotu poglądem decyzja jako akt administracyjny jest czynnością mającą fundament w wyraźnym upoważnieniu ustawowym, poprzez które powstaje, zmienia się lub ustala się konkretne uprawnienie lub konkretny obowiązek⁴⁷⁵. Ten rodzaj stosunku administracyjnoprawnego kształtuje się nie bezpośrednio z mocy prawa, lecz z mocy zindywidualizowanego aktu administracyjnego i istnieje do czasu utraty mocy prawnej wydanego aktu⁴⁷⁶.

Wydanie aktu administracyjnego przez organ administracji publicznej ograniczone jest warunkami prawnymi, do których zalicza się m.in. wystąpienie z odpowiednim podaniem przez podmiot będący w przyszłości adresatem decyzji. Normy prawa dają także podstawę wszczęcia postępowania z urzędu ze względu na ważny interes strony⁴⁷⁷, z tym że w toku postępowania strona musi wyrazić na to zgodę.

Rola wskazanych regulacji sprowadza się do przyznania określonego uprawnienia wyłącznie podmiotom, które są nim zainteresowane i będą ich adresatami. Oczywiście należy dostrzec, że w nauce prawa administracyjnego oprócz uprawnień zauważa się także rolę oraz funkcję obowiązków, oraz ich formę nadania. Zwraca się głównie uwagę, że uprawnienie oraz obowiązek przesądzają o zrównaniu pozycji prawnej obydwu podmiotów stosunku administracyjnoprawnego⁴⁷⁸. Teoria o zrównaniu pozycji prawnej polega na współkształtowaniu treści aktu administracyjnego, a więc w konsekwencji nawiązywaniu na mocy takiego aktu administracyjnego stosunku administracyjnoprawnego. Według przedwojennej doktryny podmioty w stosunku administracyjnoprawnym cechują się równorzędnością⁴⁷⁹, co obecnie można

⁴⁷⁴ Zaznaczyć należy, że decyzja wydawana jest zgodnie z obowiązującym prawem i na podstawie obiektywnych przesłanek, więc słowo „autorytarny” może być lekkim nadużyciem.

⁴⁷⁵ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 201; zob. także: J. Jendroška, *Zagadnienia prawne wykonania aktu administracyjnego*, Ossolineum, Wrocław 1963, s. 13–14.

⁴⁷⁶ J. Boć, T. Kuta, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984, s. 178.

⁴⁷⁷ Od tej reguły istnieje oczywiście kilka odstępstw, m.in. art. 61 § 2 k.p.a. stanowi, że organ administracji publicznej może ze względu na szczególnie ważny interes strony wszcząć z urzędu postępowanie także w sprawie, w której przepis prawa wymaga wniosku strony. Organ obowiązany jest uzyskać na to zgodę strony w toku postępowania, a w razie nieuzyskania zgody – postępowanie umorzyć.

⁴⁷⁸ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 201.

⁴⁷⁹ Przedstawicielami takiej koncepcji w polskiej nauce prawa administracyjnego byli W.L. Jaworski oraz E. Iserzon. W.L. Jaworski, *op. cit.*, s. 103; E. Iserzon, *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1968, s. 207.

przyjąć za tezę dość kontrowersyjną, co uwidoczniła analiza dotycząca korelacji uprawnień i obowiązków na gruncie prawa publicznego. Zgodnie można stwierdzić, że oba podmioty stosunku administracyjnoprawnego podporządkowane są prawu, a o treści stosunku prawnego nie decyduje wola stron, lecz fakty prawotwórcze⁴⁸⁰. Jednak należy przyjąć, że forma nadrzędności organu administracji publicznej nad jednostką w tego rodzaju stosunku prawnym jest wyraźnie zaznaczona.

3.7. Wiążąca moc norm prawa administracyjnego w odniesieniu do uprawnienia

Sytuacja prawna związana jest niewątpliwie z normami prawa administracyjnego. Bezwzględne obowiązywanie norm prawa administracyjnego odnajduje swój wyraz w przyznaniu prawa podmiotowego oraz prawa przedmiotowego. Przyznane prawa mają zarówno cechy wyłącznego wiązania regulacją w określonych dziedzinach prawa, wyłączającego udział adresata normy w odniesieniu do swojej pozycji prawnej, jak i cechy jednostronnego wprowadzania w życie prawa w działaniach organów administracji publicznej⁴⁸¹.

Normami prawa administracyjnego wiążącymi najbardziej rygorystycznie są te normy, które powiązane są ze stanami faktycznymi lub zdarzeniami prawnymi i upoważniają organy administracji publicznej do wydawania aktów normatywnych. Ustanawiają one z mocy prawa uprawnienia i obowiązki. Organ administracji publicznej posiada kompetencje do zadań, zgodnie z którymi jest zobowiązany do wydania z urzędu odpowiedniego aktu regulującego prawa i obowiązki podmiotu, lub posiada kompetencje do wydania autorytatywnego aktu na wniosek zainteresowanego podmiotu⁴⁸². Skłania to do wniosku, o uprawnieniu określonym zgodnie z obowiązującymi normami prawa, będącymi przesłanką do późniejszego wyróżnienia uprawnień podatnika.

3.8. Rozgraniczanie uprawnień poprzez normy prawne

Akty normatywne rozgraniczają poszczególne uprawnienia podmiotów poprzez m.in. ograniczenie swobód prawnych działania czy określenie pewnych działań wywołujących skutki prawne. Normy prawne wskazujące obowiązki

⁴⁸⁰ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 201.

⁴⁸¹ Z. Ziemiński, *O pojmowaniu celu, zadania, roli i funkcji prawa*, PiP 1987, z. 12.

⁴⁸² W. Jakimowicz, *Publiczne...*, s. 124.

i uprawnienia określonej kategorii podmiotów regulowane są przez ustawodawcę w celu utrzymania porządku prawnego w obrębie danej gałęzi prawa⁴⁸³.

W całokształcie norm prawnych wyróżnia się normy przyznające określonym kategoriom podmiotów w sposób ogólny możliwość podejmowania czynności prawnych, dysponowania uprawnieniami lub obowiązkami⁴⁸⁴. Normy określające status prawny różnych podmiotów obowiązują w sposób bezwzględny. Podmioty, do których odnoszą się normy, nie mogą w sposób jednostronny poprzez swoje działania prawne wyłączyć, ograniczać czy też modyfikować ich mocy wiążącej⁴⁸⁵. Przesłankę do ich stosowania stanowią zdarzenia czy fakty prawne.

Status prawny podmiotu oparty jest na sferze jego swobód prawnych do działania. W sferze tej mieści się zakres działania nieistotnego z prawnego punktu widzenia oraz zakres uprawnień wynikający bezpośrednio z normatywnego ich odróżnienia od uprawnień pozostałych podmiotów, a także sfera obowiązków wynikająca z norm prawnych⁴⁸⁶. Zakres swobód do działania różnicuje określony typ podmiotu. W odniesieniu do jednostki jest on najszerszy z uwagi na wolności osobiste zawarte w Konstytucji RP. W odniesieniu do organów administracji publicznej jest on bardziej ograniczony ich istotą oraz celami statutowymi⁴⁸⁷.

Rozgraniczenie uprawnienia poprzez ustanowienie bezwzględnie wiążących norm limituje zakres działania określonego podmiotu. Nie dotyczy całej jego podmiotowości, a także nie determinuje faktycznej treści działania podmiotu prawnego⁴⁸⁸. Normy rozgraniczające uprawnienie, jakim dysponuje dany podmiot, dają mu swobodę do podejmowania czynności czy też uczestnictwa w zdarzeniach prawnych, które umożliwiają mu wejście do sfery uprawnienia lub obowiązków. Natomiast skutki prawne tych czynności i zdarzeń prawnych mogą wyjść poza ramy swobód prawnych⁴⁸⁹.

Status prawny podmiotów pojmowany jest jako ich status normatywny⁴⁹⁰. Określa go prawna sfera swobód do działania podmiotów i odpowiadająca im

⁴⁸³ H. Rot, *Wstęp...*, s. 78.

⁴⁸⁴ Z. Ziemiński, *O pojmowaniu...*, s. 12.

⁴⁸⁵ A. Peretiatkowicz, *Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego*, Księgarnia Wł. Wilak w Poznaniu, Poznań 1947, s. 111.

⁴⁸⁶ *Ibidem*.

⁴⁸⁷ J. Starościak, *Elementy konstrukcyjne stosunku administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 2, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 232.

⁴⁸⁸ *Ibidem*.

⁴⁸⁹ H. Rot, *Wstęp...*, s. 89.

⁴⁹⁰ E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *op. cit.*, s. 210.

sfera obowiązków innych podmiotów do nienaruszania jej. Z kolei uprawnienia każdego podmiotu wyróżnione są poprzez obowiązujące normy prawne i mogą dotyczyć również uprawnień drugiego podmiotu z uwagi na normy wzajemne, rozgraniczające uprawnienia różnych podmiotów, a wiążą adresatów bezwzględnie oraz ustanawiają granice prawa, poza których ramy podmioty nie mogą wyjść⁴⁹¹. Uprawnienia jednego podmiotu wyznaczone przez normy prawne za pośrednictwem różnego rodzaju czynności mogą być realizowane przez czynności czy zdarzenia prawne w sferze uprawnień innych podmiotów⁴⁹². Wobec przedstawionych przypadków uprawnieniu jednego podmiotu odpowiadają obowiązki drugiego podmiotu. Natomiast w odniesieniu do norm ustanawiających prawne obowiązki każdego podmiotu zaznaczyć należy, że nie występują one ze sobą równolegle i w jednakowej treści. Uprawnieniom każdego podmiotu muszą odpowiadać obowiązki drugiego podmiotu. Uprawnienia mogą występować w pewnych granicach lub poprzez ograniczenie prawne drugiego podmiotu. Obowiązki, którym nie odpowiadają uprawnienia drugiego podmiotu, są irrelewantne z prawnego punktu widzenia i pozostawione podmiotowi jako swobodna wola działania⁴⁹³. Każdy podmiot może dochodzić spełnienia obowiązku wyłącznie w granicach określonych swoim uprawnieniem. Związane jest to ze wzajemnym oddziaływaniem jednego podmiotu na drugi i sposobem, w jaki określa się wspólne oddziaływanie wzajemnych uprawnień i obowiązków.

4. Określenie uprawnień w prawie publicznym

4.1. Uprawnienie a interes publiczny i interes prywatny

Punktem wyjścia w zagadnieniu interesu publicznego i interesu prywatnego jest określenie kryterium kształtowania uprawnienia w prawie publicznym i prawie prywatnym. Przełoży się to na zobrazowanie różnic w odniesieniu do kształtowania uprawnienia w różnych gałęziach prawa.

Zgodnie z poglądami literatury do prawa publicznego zaliczamy przepisy dotyczące głównie ogółu społeczeństwa⁴⁹⁴. Prawo prywatne związane jest natomiast z korzyściami jednostki, a kryterium kategoryzacji „korzyści” wska-

⁴⁹¹ *Ibidem*, s. 211.

⁴⁹² C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 321.

⁴⁹³ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1979, s. 329.

⁴⁹⁴ J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Uniwersytet Śląski, Katowice 1992, s. 54.

zywałoby na rozróżnienie podziału tych korzyści na publicznoprawne i prywatnoprawne. Przedmiotem tego rodzaju podziału są korzyści rozumiane jako przepisy oraz prawo jako całość, a kryterium podziału nie jest sama „korzyść”, a jej przedmiot⁴⁹⁵.

Kryterium podziału wskazuje m.in. na pojęcie interesu ogółu lub interesu jednostki. Interes ogółu dotyczy prawa publicznego, z racji utożsamiania tego pojęcia z interesem publicznym, zaś interes jednostki z interesem prywatnym, co prowadzi do wniosku o pojęciu „interesu” jako jednego z przedmiotów podziału prawa⁴⁹⁶. Literatura przedmiotu pojęcie interesu w odniesieniu do prawa prywatnego łączy głównie z prawem podmiotowym, a wręcz uważa je za główną cechę⁴⁹⁷.

Powyższe kryteria podziału nie są oczywiście wyczerpujące dla omawianego zagadnienia. Zgodnie z poglądami teoretyków prawa, jak też dla potrzeb niniejszej pracy kryterium, które rozstrzyga o właściwej gałęzi prawa, jest stosunek prawny⁴⁹⁸. Koncepcja wyrażona w odniesieniu do stosunku prawnego w nawiązaniu do treści, a więc uprawnienia i obowiązku, wydaje się najbardziej interesująca. W szczególności dotyczy to wydzielenia z całości porządku prawnego metody regulowania stosunków prawnych. Kryterium podziału stosunku prawnego należałoby wyrazić poprzez dokonaną już analizę typów stosunków prawnych.

Problematyka uprawnień w prawie publicznym i związanej z tym podstawy normatywnej oraz źródeł prawa sprowadza się głównie do wyważenia konfliktu interesów. Ustawodawca jako organ prawotwórczy zobowiązany jest do stanowienia prawa w sposób szczególny na zasadzie kojarzenia interesów – zazwyczaj ze sobą sprzecznych. Organ administracji publicznej związany jest interesem ogółu (interes społeczny), natomiast jednostka, jako podmiot reprezentujący własne interesy, związana jest interesem prywatnym. Tym samym należy odwołać się do ustrojowych zasad, klauzul generalnych i konstytucyjnych wartości. Stąd wyważenie interesów oparte jest na podstawie interpretacji normy regulującej status jednostki w określonym systemie prawnym⁴⁹⁹. Status jednostki w państwie regulują normy prawne w sposób ogólny oraz bardziej szczegółowy.

⁴⁹⁵ *Ibidem.*

⁴⁹⁶ *Ibidem.*

⁴⁹⁷ Z. Radwański, *Zarys...*, s. 19.

⁴⁹⁸ S. Grzybowski, [w:] *idem* (red.), *System...*, 1985.

⁴⁹⁹ M. Ławrynowicz-Mikłaszewicz, *op. cit.*, s. 75.

Niniejsze zagadnienie sprowadza się do pojęcia interesu publicznego w nawiązaniu do jednostki i możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania. Pojęcie uprawnienia związane jest z pojęciem interesu jednostki⁵⁰⁰, bowiem uprawnienie znajduje swoje zastosowanie wyłącznie poprzez działanie we własnym interesie. Wiąże się to także z szerszą kategorią pojęciową interesu publicznego.

Interes publiczny zaliczany jest do klauzul generalnych i zwrotów nieodokreślonych⁵⁰¹ jako nieodłączny element konstrukcji prawa⁵⁰². Przytoczona materia budzi jednakże wiele kontrowersji w stosowaniu prawa, właśnie poprzez używanie zwrotów nieodokreślonych⁵⁰³. Prowadzi to często do sporów prawnych i udziału orzecznictwa sądów administracyjnych ze względu na swoją funkcję⁵⁰⁴. Klauzula interesu publicznego jest jedną z najważniejszych klauzul generalnych. Podstawy zagadnienia interesu publicznego zawarte są w Konstytucji RP – jak stanowi art. 1, Rzeczpospolita to „wspólne dobro” wszystkich obywateli⁵⁰⁵. Interes publiczny co do zasady ogranicza kwestię uprawnienia oraz szerzej rozumianego ograniczenia praw i wolności, lecz niekiedy istnieją przesłanki dla poszerzenia czy też zastosowania istniejących uprawnień⁵⁰⁶.

W piśmiennictwie znajduje się kilka koncepcji interesu publicznego⁵⁰⁷. Początkowo przyjmowano zestawienie interesu jednostki oraz interesu publicznego⁵⁰⁸. Jednakże doktryna państwa prawnego, a także idea publicznego prawa podmiotowego dały podstawę do zbadania pozycji jednostki w państwie oraz pojmowania jej interesów. Dostrzega się nie tylko odmienne stanowiska między

⁵⁰⁰ Przykładowo w prawie podatkowym interes jednostki może być rozumiany jako ważny interes podatnika.

⁵⁰¹ M. Kalinowski, *Pojęcie interesu publicznego i jego funkcje w prawie administracyjnym*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

⁵⁰² A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 155.

⁵⁰³ L. Leszczyński, *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Zakamycze, Kraków 2001; *idem*, *Pojęcie klauzuli generalnej*, AUMCS 1991, vol. 38.

⁵⁰⁴ Orzecznictwo sądów pozwala na wskazanie sensu oraz funkcji w tekście prawnym oraz wyjaśnia kwestię interesu publicznego.

⁵⁰⁵ Zob. także: art. 17, art. 22 oraz art. 31 ust. 3.

⁵⁰⁶ Przykładowo należy wskazać art. 63 Konstytucji RP, który stanowi m.in., że każdy ma prawo składać petycje, skargi, wnioski w interesie społecznym, a także własnym.

⁵⁰⁷ Samo pojęcie interesu znajduje swoje źródło w łacińskim słowie *interesse*, co oznacza „być w czymś” czy „być obecnym”.

⁵⁰⁸ A. Żurawik, „*Interes publiczny*”, „*interes społeczny*” i „*interes społecznie uzasadniony*”. *Próba dookreślenia pojęć*, RPEiS 2013, t. 75, nr 2, s. 60.

interesem publicznym a prywatnym, ale także interes tożsamy, a czasami także przejawy wspólnego interesu publicznego z prywatnym⁵⁰⁹. Wspomnieć należy również o wcześniejszym pojmowaniu interesu publicznego jako sumie interesów prywatnych, przez co obecnie rozumiany jest w sposób bardziej zawyży⁵¹⁰.

W teorii prawa przyjmowane są trzy koncepcje dotyczące relacji interesu publicznego z interesem jednostki, rozumianym jako przejaw uprawnienia do indywidualnego działania we własnym interesie⁵¹¹. Pierwsza koncepcja zakłada nadrzędność interesu publicznego nad interesem prywatnym. Druga koncepcja zakłada teorię interesu wspólnego⁵¹², w której wychodzi się z założenia, że punkt korzyści interesów obu stron jest wspólny. Główna różnica między obiema koncepcjami wskazuje, że teoria nadrzędności uznaje interes jednostki dopiero wówczas, gdy interes publiczny jest zaspokojony w pierwszej kolejności, natomiast koncepcja interesu wspólnego zakłada połączenie obu interesów. Finalna, trzecia koncepcja, tzw. jedności, zakłada rywalizację uprawnień, jakimi dysponują obie strony. Przyjmuje się, że obie strony – strona zabezpieczająca interes publiczny oraz strona zabezpieczająca swój interes jako interes jednostki, działają w warunkach i w granicach określonych przez przepisy prawa⁵¹³.

Wskazuje się zgodnie z doktryną⁵¹⁴, a także z orzeczeniami Sądu Najwyższego⁵¹⁵ oraz Trybunału Konstytucyjnego⁵¹⁶, że nie można zakładać wyższości interesu publicznego nad interesem jednostki. Przyjęto założenie, że w niektórych sytuacjach pierwszeństwo będzie miał interes publiczny, a w innych interes prywatny jednostki.

Koncepcja interesu publicznego obejmuje również dwa podejścia: indywidualistyczne oraz uniwersalistyczne. Ujęcie indywidualistyczne interesu publicznego zakłada punkt widzenia indywidualny jednostki, który nie zawsze koresponduje z interesem ogółu, punktem wyjścia jest interes jednostki przed interesem ogółu. Ujęcie uniwersalistyczne zakłada pojmowanie interesu publicznego jako dobra wspólnego, przekłada się to na pojmowanie działania jednostki w aspek-

⁵⁰⁹ M. Wyrzykowski, *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 1986, s. 30–31.

⁵¹⁰ *Ibidem*.

⁵¹¹ A. Żurawik, *op. cit.*, s. 60.

⁵¹² W literaturze przedmiotu przyjmuje się to za *common interest*, a więc interes wspólny, interes ogółu.

⁵¹³ A. Żurawik, *op. cit.*, s. 60.

⁵¹⁴ M. Wyrzykowski, *op. cit.*, s. 30–31.

⁵¹⁵ Wyrok SN z dnia 18 listopada 1993 r., III ARN 49/93.

⁵¹⁶ Wyrok TK z dnia 20 marca 2006 r., K 17/05, OTK-A 2006, nr 3, poz. 30.

cie interesu ogółu, czyli całego społeczeństwa⁵¹⁷. Z punktu widzenia dobra ogółu człowiek powinien dostosować się do grupy, w której żyje, z drugiej strony indywidualistyczne podejście zakłada przewagę rozwoju jednostki, realizację własnych celów, a więc żądanie określonego zachowania się przez inne podmioty⁵¹⁸.

Przedstawione podejścia należy uznać za aktualne. Przyjąć należy, że częścią składową interesu publicznego powinna być ochrona interesu jednostki, co przejawia się poprzez zapewnienie jej uprawnień do żądania określonego zachowania się w celu zabezpieczenia własnego, indywidualnego interesu⁵¹⁹. Klauzula interesu publicznego jest szersza od klauzuli interesu jednostki, co więcej, w skład interesu publicznego wchodzi interes jednostki i jej uprawnienia.

Związki prawa publicznego i prawa prywatnego oraz interesu publicznego i interesu prywatnego skłaniają do zgłębienia formułowania uprawnień na gruncie prawa publicznego oraz prawa prywatnego.

4.2. Podstawa formułowania uprawnienia

Przy analizie formułowania uprawnień w prawie publicznym podkreślić należy kompetencje organu administracji publicznej do wyrażania aktów prawnych stanowiących o przysługującym prawie podmiotowym. W związku z tym należy odnieść się do norm kompetencyjnych, a nie norm merytorycznych nakazujących używania norm kompetencyjnych przez prawodawcę. Istotne wydaje się spostrzeżenie, że ustawodawca nie ma obowiązku formułowania określonego prawa podmiotowego, a uwarunkowane jest to jego wolą czy przesłankami natury społecznej przy stanowieniu przepisów prawa⁵²⁰.

Teoretyczna wizja systemu prawnego zakłada, że według art. 8 ust. 1 Konstytucji RP to Konstytucja jest prawem najwyższym, natomiast ustawy czy rozporządzenia są prawem niższym, stąd normy Konstytucji pełnią funkcję „metaprawną”⁵²¹ i mają charakter „metanorm”, a normy niższego rzędu pełnią „zwykłą

⁵¹⁷ Założenie uniwersalistyczne cechuje główne okres PRL, gdy przyjmowano nadrzędność interesu ogółu nad interesem jednostki. W razie problemów z interpretacją interesu zazwyczaj wybierano punkt widzenia ogółu.

⁵¹⁸ A. Banaszkiwicz, *Cel publiczny w gospodarce nieruchomościami*, AUWr No. 2724, PPIA 2005, t. LXV, s. 90.

⁵¹⁹ A. Żurawik, *op. cit.*, s. 60.

⁵²⁰ K. Płeszka, *Hierarchia w systemie prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Nauk Politycznych” 1988, z. 33.

⁵²¹ S. Czepita, *Reguły konstytucyjne a zagadnienia prawoznawstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1996, s. 187.

funkcję prawa”. Zgodnie z art. 8 ust. 2 Konstytucję RP stosuje się bezpośrednio, a więc przypisuje się jej normom „zwykłą funkcję prawną”, z kolei pojęcie prawa ujmuje się jako określenie klasyfikujące: dany przepis jest lub nie jest prawem⁵²².

Hierarchiczna wizja systemu prawnego to system aktów prawotwórczych⁵²³. O takiej koncepcji stanowi art. 8 ust. 1 Konstytucji RP. Jednak w systemie prawnym pojmowanym jako system norm hierarchia jest bardziej złożona i idealna charakterystyka tej formy następuje wyłącznie przy idealizującym założeniu, że normy poszczególnych etapów wyrażane są w każdym przypadku jako całość w aktach normotwórczych na należytych szczeblach⁵²⁴.

Konstytucyjne kompetencje prawodawcy do formułowania publicznego prawa podmiotowego warunkują możliwość stosowania prawa przez jednostkę, a więc realizację prawa podmiotowego. Szczęólnego znaczenia nabiera fakt – niezależnie czy wprost wskazany w Konstytucji RP – że możliwość formułowania uprawnienia przez ustawodawcę nie jest w żaden sposób związana z formułowaniem obowiązku, co już było wykazane przy rozważaniach na temat korelacji. Nałożenie na jednostkę (podmiot) unormowanego obowiązku nie skutkuje sformułowaniem uprawnienia. Podstawa prawna formułowania publicznego prawa podmiotowego wynika z regulacji konstytucyjnych, zważywszy na to, że sam proces tworzenia, a następnie stosowania prawa powinien być zgodny z przepisami Konstytucji RP⁵²⁵. Odnosi się to nie tylko do prawa publicznego, ale do całego systemu prawa⁵²⁶.

Formułowanie publicznego prawa przez ustawodawcę niewątpliwie związane jest także z koncepcją stosowania prawa w Konstytucji RP. W literaturze

⁵²² A. Bator, *Prawo w konstytucji czy konstrukcja prawna – w związku z art. 8 Konstytucji RP*, [w:] A. Bator (red.), *Konstytucja*, AUWr No. 2157, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1999, s. 45.

⁵²³ K. Płeszka, *op. cit.*

⁵²⁴ S. Kazimierczyk, *Zagadnienie sankcji norm konstytucyjnych (na tle ogólnej teorii norm)*, [w:] J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura norm Konstytucji*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997, s. 156.

⁵²⁵ Jako przykład można wskazać orzeczenie TK z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie SK 45/09. Trybunał stwierdził, że „można oceniać przepisy unijne pod kątem polskiej konstytucji, jeśli regulują one kwestie dotyczące praw człowieka i wolności obywatelskich”. Orzeczenie TK dotyczy kontroli przepisów rozporządzeń, należących do wtórnego prawa UE, które co do zasady obniżają poziom zagwarantowanych polskiemu obywatelowi przez Konstytucję praw i wolności. Według orzeczenia polski sąd konstytucyjny ma prawo sprawdzić unijny przepis i ma możliwość unieważnienia jego stosowania na obszarze Polski w przypadku naruszenia konstytucyjnych praw i wolności.

⁵²⁶ A. Krawczyk-Sawicka, *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2.

przedmiotu występuje pogląd o stosowaniu prawa jako „ustalania konsekwencji prawnych z faktów uznanych za udowodnione”⁵²⁷. W odniesieniu do formułowania publicznego prawa podmiotowego stosowanie Konstytucji RP należy zróżnicować na bezpośrednie i pośrednie. Według doktryny bezpośrednie stosowanie ma miejsce nie tylko wtedy, kiedy sama Konstytucja RP odsyła do ustaw, lecz również wtedy, gdy „stosowana norma Konstytucji RP będzie miała kształt metanormy i będzie pełnić funkcję metaprawną (kontrolną, porządkującą)”⁵²⁸.

Problematyczna jest kwestia przepisów wysławiających normy kompetencyjne. W doktrynie przedstawia się pogląd⁵²⁹, zgodnie z którym czyniąc użytek z kompetencji przyznanej przez określoną normę kompetencyjną, ustanowiona jest norma indywidualno-konkretna, której treść wyznaczona jest przez normy generalno-abstrakcyjne, regulujące sposób zastosowania kompetencji. Oznacza to, że nie stosujemy normy kompetencyjnej, lecz merytoryczne normy generalno-abstrakcyjne⁵³⁰. Stąd trudno wywnioskować, że Konstytucja RP stosowana jest bezpośrednio. Natomiast normy prawne regulujące prawa i obowiązki jednostki w państwie wysławiają w zasadzie normy merytoryczne, aczkolwiek normy mają charakter zasad, a nie reguł⁵³¹. Normy jako zasady nie mogą być przesłankami decyzji o dostosowaniu prawa, a argumentami za wyborem określonych reguł, które mają dopiero wyznaczyć konsekwencje prawne faktów⁵³².

W związku z zagadnieniami formułowania publicznego prawa podmiotowego i stosowania prawa – w interpretacji art. 8 ust. 2 w związku z art. 193 Konstytucji RP zwraca się uwagę, że w toku procesu stosowania prawa „przy konstruowaniu normy indywidualno-konkretniej”⁵³³ prawodawca powinien ustalić, jakie treści normy obowiązują, a więc rozstrzygać problemy walidacyjne – a także jakie normy prawne powinno się z norm wyinterpretować, czyli rozwiązywać problemy egzegetyczne⁵³⁴. Przyjmuje się, że „Konstytucja RP stosowana przez organy państwa w sprawach indywidualnych będzie podlegała

⁵²⁷ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1988, s. 59.

⁵²⁸ A. Bator, *op. cit.*, s. 45.

⁵²⁹ S. Czepita, *op. cit.*, s. 187.

⁵³⁰ *Ibidem*.

⁵³¹ Koncepcja R. Dworkina.

⁵³² A. Bator, *op. cit.*, s. 56.

⁵³³ A. Kozak, *Konstytucja jako podstawa decyzji stosowania prawa*, [w:] A. Bator (red.), *op. cit.*, s. 105.

⁵³⁴ S. Czepita, *op. cit.*, s. 187.

egzeziezie”⁵³⁵. W każdym razie metoda interpretacji Konstytucji RP powinna być odmienna w sprawach *in concreto* aniżeli metody stosowane poprzez interpretacje Konstytucji RP *in abstracto* przez Trybunał Konstytucyjny.

Analiza zagadnienia stosowania przepisów Konstytucji RP wymaga rozważań również w nawiązaniu do problematyki klauzul generalnych wyrażonych w Konstytucji RP. Sam termin stosowania prawa ujmowany jest dość szeroko w kontekście formułowania norm indywidualno-konkretnych oraz kompetencji w ustanawianiu przepisów prawnych. W przypadku bezpośredniego stosowania norm konstytucyjnych można odnieść się również do stanowienia norm prawnych, ale nie w relacji do „czynienia użytku ze swojego prawa” przez „podmioty prawne”⁵³⁶. Według literatury przedmiotu bezpośredniemu stosowaniu nie podlegają przepisy Konstytucji RP, które co do zasady rozwijane są w ustawach, ale także przepisy konstytucyjne zawierające klauzule generalne, aczkolwiek nie są to przepisy wykluczające się wzajemnie⁵³⁷.

Należy zwrócić uwagę, że art. 8 ust. 2 Konstytucji RP stanowi o bezpośrednim stosowaniu przepisów Konstytucji, a nie norm Konstytucji RP. W polskiej doktrynie prawa istnieje pogląd o ujęciu bezpośredniego stosowania Konstytucji jako bezpośredniego stosowania norm⁵³⁸. Analiza art. 8 ust. 2 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że jeżeli ustawodawca konstytucyjny ograniczył stosowanie prawa do przepisów prawa, to powinno mu się przypisać koncepcję stosowania prawa adekwatną do etapu, w którym się znajdują normy prawa⁵³⁹.

Kwestia formułowania publicznego prawa podmiotowego w nawiązaniu do Konstytucji RP dotycząca relacji przepisów odnośnie do wolności i praw człowieka, a także obywatela do innych przepisów skłania do zajęcia stanowiska, które można podsumować jako założenie ustawodawcy konstytucyjnego do spójnego zespołu założeń filozoficznoprawnych. Według literatury założenia można określić mianem woluntaryzmu niearbitralnego, za którego istotę można uznać pogląd, że ustawodawca tworzy, a nie odkrywa prawo, a jego działalność ma określone granice, których nie przekracza⁵⁴⁰.

⁵³⁵ A. Kozak, *op. cit.*, s. 105.

⁵³⁶ J. Kaczor, *Z problematyki klauzul generalnych w Konstytucji RP*, [w:] A. Bator (red.), *op. cit.*, s. 171.

⁵³⁷ Jako przykład należy wskazać klauzulę zasad sprawiedliwości społecznej.

⁵³⁸ Wskazują na to w swoich rozważaniach m.in.: J. Wróblewski oraz Z. Ziemiński.

⁵³⁹ S. Czepita, *op. cit.*, s. 187.

⁵⁴⁰ W. Gromski, *Niektóre filozoficzno-teoretyczne podstawy konstytucyjnej koncepcji źródeł prawa*, [w:] A. Bator (red.), *op. cit.*, s. 69.

4.3. Formułowanie uprawnienia w prawie publicznym i prawie prywatnym

W prawie prywatnym dominuje interes prywatny, a stosunek prawny kształtowany jest przez podmioty, których postępowanie reguluje zespół norm prawnych⁵⁴¹. Formułowanie uprawnień w prawie prywatnym i charakterystyczny dla tej gałęzi prawa stosunek cywilnoprawny jawi się jako konstruowanie stosunków, gdzie realizowana jest autonomia podmiotów, bez uwzględnienia bezpośredniego przymusu ze strony organów państwa⁵⁴². Konstrukcja RP stosunku prawnego i formułowanie jego treści w prawie prywatnym pozostaje w zgodzie z cechami metody cywilnoprawnej, opartej na zasadzie autonomiczności podmiotów⁵⁴³.

Ujęcie autonomiczności w formułowaniu uprawnień w prawie prywatnym oznacza kształtowanie sytuacji prawnej: nawiązanie, zmianę czy też zakończenie stosunku prawnego, a tym samym analogicznie formułowanie, zmianę czy zakończenie uprawnień podmiotów następuje poprzez oświadczenia woli. Spory dotyczące powstałych uprawnień i obowiązków rozstrzygają zainteresowane podmioty, natomiast organ administracji dokonuje ingerencji wyłącznie na zasadzie oświadczenia woli jednej ze stron⁵⁴⁴. W konsekwencji dochodzi do sytuacji, w której prawo prywatne przenosi rezultat działania podmiotów na grunt prawa publicznego. Tym samym formułowane są nowe uprawnienia obydwu stron, tym razem w prawie publicznym i na podstawie norm właściwych dla tej gałęzi prawa⁵⁴⁵.

Przepis art. 353¹ k.c. reguluje czynniki kształtujące zakres przedmiotu stosunku prawnego w fazie powstawania. Sformułowanie przytoczonego przepisu pozwala na stwierdzenie, że prymat w ustaleniu zakresu przedmiotowego pozostaje w gestii woli stron⁵⁴⁶. Ustawodawca na pierwszym miejscu podkreśla aspekt „własnego uznania” podmiotów, które zamierzają zawrzeć umowę. Oznacza to przyznanie podmiotom swobody – autonomiczności – w zakresie treści wzajemnych uprawnień i obowiązków⁵⁴⁷.

⁵⁴¹ A. Klein, *Elementy...*, 1964, s. 25.

⁵⁴² S. Grzybowski, *Prawo podmiotowe...*, s. 5.

⁵⁴³ S. Grzybowski, [w:] *idem* (red.), *System...*, 1985, s. 45.

⁵⁴⁴ S. Grzybowski, *Prawo podmiotowe...*, s. 5.

⁵⁴⁵ *Ibidem*.

⁵⁴⁶ *Ibidem*, s. 6.

⁵⁴⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 189.

Należy podkreślić, że normy prawa prywatnego regulują odmiennie różne warianty tego samego stosunku prawnego. Z całokształtu norm można wyróżnić normy, które przyznają różnym kategoriom podmiotów w sposób ogólny zdolność do podejmowania czynności prawnych, a także formułowania uprawnień. Normy określają status prawny jednostki, dla której sformułowane zostało uprawnienie. Przesłankę faktyczną do formułowania, a następnie zastosowania uprawnienia stanowią stany faktyczne lub zdarzenia, przez które stany faktyczne wywołują skutki prawne⁵⁴⁸.

Swobody prawne działania każdego podmiotu oparte są głównie na statusie prawnym. Zakres formułowania uprawnienia jest mniejszy lub większy w zależności od tego, jakiego podmiotu dotyczy⁵⁴⁹. Rozgraniczenie prawne uprawnień poprzez ustanowienie bezwzględnie wiążących norm dotyczy zawsze działania podmiotu, limitując go prawnie⁵⁵⁰. Jednak nie dotyczy to całej podmiotowości oraz nie determinuje faktycznej treści działania podmiotu prawnego. Normy rozgraniczające formułowane uprawnienie to te, w których podmiot dysponuje swobodą podejmowania czynności lub też może uczestniczyć w zdarzeniach prawnych, które mogą go wciągnąć w strefę uprawnień innych podmiotów⁵⁵¹.

Wyróżnia się dwie grupy czynników wpływających na zakres przedmiotu stosunku cywilnoprawnego⁵⁵². Będą to czynniki uzależnione od woli stron, a także związane z aspektem otoczenia społeczno-gospodarczego poprzez naturę stosunku prawnego czy klauzul generalnych – dotyczących zasad współżycia społecznego⁵⁵³. Natomiast w nawiązaniu do formułowania uprawnień w prawie publicznym i wyznaczenia czynników wpływających na zakres uprawnienia należy odwołać się do teorii prawa w zakresie kształtowania uprawnienia. Zgodnie z tym poglądem uprawnienia formułowane są z mocy prawa oraz poprzez wydanie decyzji administracyjnej.

Analiza doktryny w sferze formułowania uprawnienia zarówno w prawie prywatnym, jak i w prawie publicznym sprowadza się do wniosku, że konstrukcja, jak też istotna rola ochrony praw jednostki oraz ochrona jej interesów zajmują fundamentalne miejsce w prawie. Charakterystyczna cecha modelu

⁵⁴⁸ J. Filipek, *Stosunek...*, s. 24.

⁵⁴⁹ Największy zakres wolności dotyczy osób fizycznych, a mniejszy np. osób prawnych.

⁵⁵⁰ J. Filipek, *Stosunek...*, s. 24.

⁵⁵¹ *Ibidem*.

⁵⁵² *Ibidem*.

⁵⁵³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 178.

formułowania uprawnienia sprowadza się głównie do gałęzi prawa, w której nawiązany jest stosunek prawny. W prawie publicznym uprawnienia – w dużym uproszczeniu – formułuje się z mocy prawa. Natomiast w prawie prywatnym formułowanie uprawnień następuje na zasadzie autonomii woli stron, co przekłada się na zakres, treść i moc tych uprawnień. Wyróżnić można także formułowanie „mieszanie” uprawnień. Podmioty realizują stosunek prawny w prawie prywatnym, którego w konsekwencji zakończenie odbywa się pod nadzorem i przy czynnym udziale organów administracji publicznej, co w rezultacie powoduje, że uprawnienia mogą być formułowane w prawie publicznym.

Formułowanie uprawnień na gruncie prawa publicznego wiąże się z tworzeniem prawa w ogólności, stąd należy wyróżnić także zasady techniki prawodawczej jako podstawy do określenia uprawnień w prawie publicznym, co w konsekwencji będzie podstawą do podziału uprawnień.

4.4. Zasady techniki prawodawczej a formułowanie uprawnienia

Formułowanie uprawnień czy też prawa w ogóle wyróżnia się także poprzez zasady techniki prawodawczej⁵⁵⁴. Ogólne zasady tworzenia prawa są nieodzowną częścią techniki prawodawczej⁵⁵⁵, na podstawie której stanowione jest prawo, a w dalszej kolejności uprawnienia na gruncie prawa publicznego.

Formułowania uprawnień na gruncie prawa publicznego za pomocą r.z.t.p. dokonuje się w sposób zrozumiały dla adresatów poprzez wyrażenie intencji ustawodawcy. W związku z tym prawodawca powinien posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi w podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu⁵⁵⁶. Przepisy regulujące uprawnienie powinny określać je w sposób zwięzły i syntetyczny, bez nadmiernej szczegółowości, jednakże w sposób wyczerpujący i opisujący sytuacje występujące w określonej dziedzinie, regulowanej przez ustawy, dlatego ustawodawca, formułując uprawnienia, kieruje się zasadą adekwatności oraz komunikatywności języka aktu prawnego.

Zgodnie z r.z.t.p. w ustawie należy posługiwać się terminologią użytą w ustawie podstawowej dla określonej dziedziny spraw, szczególnie w odnie-

⁵⁵⁴ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłoszeniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.

⁵⁵⁵ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2016 r. poz. 283.

⁵⁵⁶ J. Koronkiewicz, *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 233.

sieniu do ustaw o nazwie „kodeks” czy „prawo”. Przyjęcie prawa, kodeksu czy ustawy podstawowej jako wzorca terminologicznego dla innych aktów prawnych, takich jak ustawy, oznacza brak obowiązku formułowania w pozostałych aktach tej samej definicji. Należy odróżnić definicje legalne mające zastosowanie do: aktów normatywnych, dziedzin prawa, określonego aktu prawnego, konkretnego aktu normatywnego oraz części aktu normatywnego⁵⁵⁷. Z zagadnieniem definicji legalnej wiążą się także sposoby umieszczania ich w akcie prawnym. Zgodnie z art. 150 r.z.t.p. definicje legalne umieszcza się na początku danego aktu prawnego lub na początku określonej jednostki systematyzacyjnej, jeżeli definicja ma odnosić się wyłącznie do określonej części aktu prawnego. Definicja wskazana lub zawarta w tekście prawnym jest pojmowana w literaturze jako metanorma⁵⁵⁸. Norma nakazuje przypisywanie definiowanemu pojęciu tylko takiego znaczenia, które zostało ujęte w definicji. Zgodnie z art. 146 ust. 1 r.z.t.p. definicję wprowadza się, jeżeli: dane określenie jest wieloznaczne, nieostre, znaczenie określenia nie jest powszechnie zrozumiałe, a także ze względu na potrzebę ustalenia nowego znaczenia pojęcia.

Trudno przypuszczać, aby ustawodawca zdecydował się na kształt regulacji prawnych, który składałby się jedynie z definicji legalnych oraz ze środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność⁵⁵⁹. Nie jest to możliwe w ramach jednego czy w różnych aktach normatywnych⁵⁶⁰.

Reasumując tę część rozważań, celem r.z.t.p. jest ujęcie definicji uprawnienia w ustawach w sposób zrozumiały i niebudzący wątpliwości w procesie stosowania prawa, jednak nie zawsze jest to możliwe, co wynika z procesu legislacyjnego, jak również z błędów ustawodawcy. Założenia zawarte w r.z.t.p. stanowią o rozdzieleniu procesu tworzenia i stosowania prawa. Akt normatywny zbudowany jest z przepisów wyrażonych jako jednostki redakcyjne tekstów prawnych, stanowiące zdania w sensie gramatycznym, wyróżnionych ich nazwami indywidualizującymi, jak przykładowo artykuł (art.), paragraf (§), ustęp (1.; ust. 1)⁵⁶¹.

Tworzenie oraz późniejsze stosowanie prawa powodują możliwości nawiązania stosunku administracyjnoprawnego i wyrażenia uprawnień w prawie

⁵⁵⁷ *Ibidem*, s. 234.

⁵⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁵⁹ P. Borszowski, *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Naukowe” 2017, nr 8.

⁵⁶⁰ *Ibidem*.

⁵⁶¹ R. Piszko, *Zasady techniki prawodawczej w praktyce wykładni prawa*, RPEiS 2002, R. 64, z. 4.

publicznym. Tak więc kolejnym krokiem przybliżających do analizy głównego zagadnienia niniejszej monografii jest wyróżnienie rodzajów formułowanych uprawnień, co będzie stanowiło w późniejszym etapie pracy podstawę do wyróżnienia uprawnień w prawie podatkowym.

4.5. Rodzaje formułowanych uprawnień w prawie publicznym

Przeprowadzona w rozdziale pierwszym analiza doktryny w zakresie pojęcia uprawnienia powinna być także rozszerzona o kryteria pozwalające na wyróżnienie rodzajów formułowanych uprawnień. Relacje zachodzące między uprawnieniem a obowiązkiem, a także relacje między samymi uprawnieniami skłaniają do wniosku o różnorodnym charakterze uprawnień⁵⁶². Stwarza to podstawy do wyróżnienia za literaturą typów uprawnień⁵⁶³ głównie w prawie publicznym, natomiast z związku z genezą uprawnienia w prawie prywatnym, siłą rzeczy należy również po części wyróżnić tego rodzaju uprawnienia.

Teoretycy prawa w wielu przypadkach dokonali podziału uprawnień według kategorii prawa, gdzie został wyrażony ich pełny obraz normatywny. W modelowym ujęciu uprawnienia w prawie cywilnym wyróżnia się uprawnienia wchodzące w strukturę prawa podmiotowego. Ustawodawca, stanowiąc prawo pozwalające na zawieranie umów cywilnoprawnych kształtujących uprawnienia, daje niejako gwarancję ich realizacji poprzez obowiązujące prawo. Jednym z takich uprawnień są uprawnienia bezpośrednie, gwarantujące podmiotowi uprawnionemu możliwość realizacji interesu prawnego bez pośrednictwa innych osób. Ustawodawca przyznaje stronie określone uprawnienia, gwarantując, że dotyczą one tylko jej, a osoby trzecie zobowiązane są do nienaruszania cudzych praw⁵⁶⁴.

Przyjmuje się również podział z uwagi na uprawnienia bezwzględne oraz względne⁵⁶⁵. Uprawnienie bezwzględne pojmowane jest jako uprawnienie do realizacji treści prawa podmiotowego przedmiotu prawa. Podmiot uprawniony posiada uprawnienia do dysponowania swoim przedmiotem, natomiast pozostali uczestnicy stosunku społecznego mają obowiązek nienaruszalności w realizacji uprawnienia podmiotu. Natomiast prawo podmiotowe względne realizuje uprawnienie jako skuteczne wobec określonego, konkretnego i indy-

⁵⁶² *Ibidem*.

⁵⁶³ *Ibidem*.

⁵⁶⁴ E. Gniewek (red.), *Podstawy...*, 2010 s. 467.

⁵⁶⁵ E. Łętowska, *op. cit.*, s. 149.

widualnego podmiotu. Odmienne od prawa podmiotowego bezwzględnego, w którym obowiązek skierowany jest do każdego uczestnika stosunku społecznego, w prawie podmiotowym względny obowiązek kierowany jest tylko do określonego adresata⁵⁶⁶.

Wyróżnia się także uprawnienia majątkowe oraz niemajątkowe⁵⁶⁷. Majątkowe to uprawnienie podmiotu do ochrony interesu ekonomicznego, natomiast odmienna forma charakteryzuje uprawnienie niemajątkowe. W literaturze wyróżnia się także uprawnienia zbywalne oraz niezbywalne, gdzie uprawnieniem jest przeniesienie prawa poprzez czynność prawną⁵⁶⁸.

Formą uprawnień są także roszczenia⁵⁶⁹. Odrębność tego typu uprawnień związana jest z pośrednictwem udziału osób trzecich. Podmiot może żądać od drugiego podmiotu określonego zachowania. Tego rodzaju uprawnienie w prawie cywilnym można przyrównać do stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym, gdzie podmiot uprawniony – organ podatkowy żąda od podmiotu zobowiązanego spłaty wierzytelności. Sfera możliwego postępowania podmiotu uprawnionego określona jest poprzez wskazanie uprawnienia, jak również wskazanie powinnego zachowania się drugiego podmiotu stosunku prawnego⁵⁷⁰.

Innym typem uprawnień są uprawnienia kształtujące rozumiane jako kompetencja do zmiany lub zakończenia istniejącego stosunku prawnego poprzez jednostronną czynność prawną⁵⁷¹. Uprawnienia do żądania ukształtowania stosunku prawnego dotyczą zmiany stosunku prawnego następującego przez wydanie orzeczenia sądu⁵⁷². Powszechnie przyjmuje się także podział uprawnień na uprawnienia zasadnicze oraz pomocnicze⁵⁷³. Zasadnicze to prawo do uzyskania świadczenia oraz prawo do odszkodowania z racji niespełnienia lub nienależytego spełnienia świadczenia⁵⁷⁴, natomiast uprawnienia pomocni-

⁵⁶⁶ *Ibidem*.

⁵⁶⁷ M. Kwietko-Będnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 154.

⁵⁶⁸ J. Wiszniewski, *op. cit.*, s. 31.

⁵⁶⁹ Więcej na temat roszczeń w dalszej części publikacji.

⁵⁷⁰ E. Gniewek (red.), *Podstawy...*, 2010, s. 165.

⁵⁷¹ P. Machnikowski, *Uprawnienia kształtujące w zobowiązaniowych stosunkach prawnych*, [w:] E. Gniewek (red.), *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, Zakamycze, Kraków 2000, s. 237–276.

⁵⁷² Przykładowo należy wskazać art. 484 § 2 k.c. dotyczący uprawnienia do zmniejszenia kary umownej.

⁵⁷³ F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego...*, 2005, s. 90.

⁵⁷⁴ A. Klein, *Elementy...*, s. 40.

cze to prawo do żądania zabezpieczenia, a także prawo do zaskarżania czynności prawnych powodujących szkodę wierzyciela. Wynika stąd, że uprawnienia zasadnicze mają źródło w charakterze zobowiązania, natomiast celem uprawnień pomocniczych jest zabezpieczenie i realizacja uprawnień zasadniczych.

Wyróżnia się także uprawnienia o charakterze materialnoprawnym oraz uprawnienia o charakterze procesowym⁵⁷⁵. Jednakże główne kategorie uprawnień stanowią uprawnienia proste oraz złożone. Uprawnienie proste odnosi się tylko do jednego rodzaju zachowania i przypisane jest do jednego uprawnionego podmiotu, a także zrelatywizowane do jednej normy uprawniającej. Uprawnienia proste dzieli się też na uprawnienia proste do własnych zachowań oraz uprawnienia proste do cudzych zachowań.

Uprawnienia złożone odnoszą się co najmniej do dwóch normatywnie wyróżnionych rodzajów zachowania przypisanego określonej podmiotowi, który jest uprawniony, a także zrelatywizowane są do co najmniej dwóch norm uprawniających⁵⁷⁶. Uprawnienie złożone jest łącznym uprawnieniem do własnych oraz cudzych zachowań, a więc stanowi pewną całość uprawnień prostych⁵⁷⁷.

Relację między uprawnieniami prostymi, w których skład wchodzi uprawnienia złożone, określa się jako relację koniunkcji⁵⁷⁸. Relacja przybiera również formę koniunktywną, wtedy uprawnienia złożone mogą mieć charakter uprawnień ekskluzywnych⁵⁷⁹ lub nieekskluzywnych⁵⁸⁰.

Za literaturą można wyróżnić uprawnienia w sposób bardziej szczegółowy⁵⁸¹:

- 1) „uprawnienia proste do własnych zachowań:
 - a) uprawnienie jako konsekwencja obowiązku,
 - b) uprawnienie jako wolność w sferze czynów nienakazanych,
 - c) uprawnienie jako wolność w sferze czynów niezakazanych;
- 2) uprawnienia proste do cudzych zachowań:
 - a) uprawnienia do cudzych zaniechań,
 - b) uprawnienia do cudzych działań;

⁵⁷⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 105.

⁵⁷⁶ A. Klein, *Elementy...*, 2005, s. 40.

⁵⁷⁷ *Ibidem*.

⁵⁷⁸ *Ibidem*.

⁵⁷⁹ Uprawnienia ekskluzywne wykluczają inne osoby.

⁵⁸⁰ Uprawnienia nieekskluzywne nie wyłączają innych osób od współuczestnictwa w realizacji uprawnienia.

⁵⁸¹ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1979, s. 332.

3) uprawnienia złożone:

- a) uprawnienie do pewnego stanu rzeczy,
- b) uprawnienie jako wolność prawnie chroniona,
- c) uprawnienie jako zezwolenie,
- d) uprawnienie jako kompetencja,
- e) uprawnienie o charakterze preferencyjnym⁵⁸².

4.5.1. Uprawnienie proste do własnych zachowań

Uprawnieniem prostym do własnych zachowań określa się w literaturze m.in. uprawnienie będące konsekwencją obowiązku, wywodzącego się z założeń racjonalnego prawodawcy⁵⁸³. Koncepcja zakłada, że prawodawca, ustanawiając normy prawa, stosownie do których czyny nakazane są dla adresatów czynami dozwolonymi, tym samym nie tworzy norm sprzecznych, a więc normy nakazujące i zakazujące skierowane do tego samego adresata byłyby normami sprzecznymi. Przyjąć to można jako uprawnienie do wykonania obowiązku⁵⁸⁴.

Uprawnienie pojmowane jako wolność w sferze czynów nienakazanych to rodzaj zrelatywizowany tylko do negacji normy nakazującej. Z kolei uprawnienie jako wolność w sferze czynów niezakazanych jest zrelatywizowane do negacji normy zakazującej⁵⁸⁵.

Innym rodzajem omawianego uprawnienia jest uprawnienie w sferze wolności nieuregulowanej przez prawo, a więc dotyczące podmiotu w sferze prawie indyferentnej. Sfera indyferentna oznacza, że postępowanie adresatów norm prawnych nie jest ani zakazane, ani nakazane oraz że jest dozwolone przez obowiązujące normy prawne. Powszechnie przyjmuje się w literaturze przedmiotu, że jest to „milczące prawo”⁵⁸⁶. Milczenie prawa niejako tworzy wolność dla adresatów norm prawnych, w myśl, że wszystko, co nie jest zakazane przez normy prawne, jest dla adresatów dozwolone. Uprawnienia pojmowanego jako wolność podmiotów w sferze milczenia prawa nie należy utożsamiać z wolnością w rozumieniu uprawnienia podmiotów w sferze zachowań dozwolonych przez normy prawne w sposób wyraźny.

⁵⁸² *Ibidem*.

⁵⁸³ J. Supernat, *Racjonalność i prawo*, AUWr No. 1093, PPiA 1990, t. XXVI, s. 19.

⁵⁸⁴ A. Kostecki, *Charakter i rodzaje instytucji ochrony praw podatnika w polskim ogólnym prawie podatkowym*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009, s. 101.

⁵⁸⁵ *Ibidem*.

⁵⁸⁶ R. Wiatrowski, *Istota i charakter prawny tak zwanej milczącej interpretacji podatkowej*, RPEiS 2009, R. 71, z. 3.

4.5.2. Uprawnienie proste do zachowań innych podmiotów

Wśród uprawnień prostych do zachowań innych podmiotów wyróżnia się, po pierwsze, uprawnienia sprzężone z obowiązkami. Przejawia się to korelatywnością o charakterze analitycznym. Są to uprawnienia charakterystyczne dla wielu stosunków prawnych, mianowicie podmiot A jest uprawniony do określonego zachowania się względem podmiotu B. Z kolei podmiot B jest zobowiązany do tego zachowania. Samym przedmiotem uprawnienia A oraz obowiązku B jest zachowanie się podmiotu A w stosunku do podmiotu B⁵⁸⁷.

W uprawnieniach do cudzych zachowań wyróżnia się także uprawnienia do cudzych zaniechań oraz uprawnienia do cudzych działań. Uprawnienie do cudzych zaniechań to uprawnienie do zachowania innych podmiotów, które opiera się na powstrzymaniu się od pewnych określonych działań wobec podmiotu uprawnionego⁵⁸⁸. Z kolei uprawnienie do cudzego działania związane jest z podmiotem A, który uprawniony jest do pewnego stanu rzeczy jako zachowania się lub też rezultatu zachowania się podmiotu B⁵⁸⁹.

4.5.3. Uprawnienie złożone

Uprawnienia złożone to uprawnienia do pewnego stanu rzeczy, jak stan fizyczny czy też stan prawny. Ten rodzaj uprawnienia powiązany jest z uprawnieniami koniunktywnymi do zaniechań innych podmiotów w sposób analitycznej korelatywności obowiązku innych podmiotów do zaniechań – uprawnienie do pewnego stanu rzeczy jest sprzężone korelatywnie do obowiązku zaniechania innego podmiotu⁵⁹⁰.

Kolejnym typem uprawnienia złożonego jest uprawnienie występujące jako zezwolenie zrelatywizowane do normy zezwalającej. Wolność zrelatywizowana znacznie różni się od zasady „wszystko, co nie jest zakazane, jest dozwolone”. Podmiot, do którego jest adresowana norma zezwalająca, jest uprawniony do zachowania się wyrażonego w dyspozycji normy, ale także do zachowania się przeciwnego⁵⁹¹.

⁵⁸⁷ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1979, s. 333.

⁵⁸⁸ Ten rodzaj uprawnienia jest ważnym elementem wielu innych uprawnień o złożonej strukturze, przykładowo jako prawo do nietykalności osobistej czy prawo do prywatności.

⁵⁸⁹ Ten stan rzeczy będący przedmiotem uprawnienia podmiotu A i przedmiotem obowiązku B w prawie cywilnym występuje jako pojęcie świadczenia.

⁵⁹⁰ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1979, s. 333.

⁵⁹¹ *Ibidem*, s. 334.

Następnym typem uprawnienia jest uprawnienie pojmowane jako wolność prawnie chroniona, rozumiane jako uprawnienie do własnych dowolnych zachowań w sferze zachowań nienakazanych oraz niezakazanych⁵⁹². Uprawnienie do wolności prawnie chronionej jest prawem podmiotu do określonej normatywnie sfery wolności. Prawo to można określić jako zrelatywizowane do szczególnej kategorii norm uprawniających⁵⁹³.

Jako typ uprawnienia rozumiana jest także możliwość prawna, a więc uprawnienie do dokonywania czynności konwencjonalnych, gdzie poprzez dokonanie czynności prawnej powstanie lub zaktualizuje się obowiązek lub uprawnienie określonego zachowania adresatów normy kompetencyjnej, poprzez zrelatywizowanie się danej kompetencji. W odniesieniu do osoby fizycznej przez kompetencje rozumie się kwalifikację sytuacji prawnej, którą określa się „możliwością prawną”⁵⁹⁴.

Ostatnim typem uprawnienia złożonego jest uprawnienie o charakterze prewencyjnym⁵⁹⁵. Jest to uprawnienie do własnych normatywnie preferowanych zachowań, a także do cudzych działań lub zaniechań. Analogicznie obowiązek innych podmiotów korelatywnie odpowiada uprawnieniom do działań lub zaniechań – jest to uprawnienie do działań lub zaniechań będących przedmiotem korelatywnego obowiązku innych podmiotów. Uprawnienia o charakterze prewencyjnym można również podzielić na dwa podstawowe typy: uprawnienia do własnych zachowań sprzężone z obowiązkiem innych podmiotów do zaniechań oraz uprawnienia do własnych zachowań sprzężone z obowiązkiem innych podmiotów do działań⁵⁹⁶.

Przedstawione rodzaje uprawnień cechuje korelacja uprawnień i obowiązku. Uprawnieniu jednego podmiotu odpowiada obowiązek drugiego podmiotu i odwrotnie. Wyróżnić natomiast można także uprawnienia w związku koniunktywnym, a więc uprawnienia i obowiązki między tym samym podmiotem lub innej kategorii podmiotów. Chodzi tu głównie o uprawnienia towarzyszące obowiązkom lub obowiązki towarzyszące uprawnieniom. Tego rodzaju uprawnienia nazywane są relacją o charakterze funkcjonalnym⁵⁹⁷.

Typem uprawnienia są także analizowane prawa podmiotowe, o których pisano już wcześniej jako publicznych prawach podmiotowych. Konstrukcja

⁵⁹² *Ibidem*, s. 335.

⁵⁹³ Tego rodzaju uprawnieniami są m.in. prawo do wolności osobistej czy prawa prywatnego.

⁵⁹⁴ W. Lang, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, 1979, s. 335.

⁵⁹⁵ *Ibidem*.

⁵⁹⁶ *Ibidem*.

⁵⁹⁷ *Ibidem*, s. 333.

prawa podmiotowego jawi się jako kompleks uprawnień zrelatywizowanych do norm generalnych i abstrakcyjnych posiadających charakter uniwersalny. Co do zasady przysługują one podmiotowi z mocy prawa, a sprzężone są korelatywnie z obowiązkami o charakterze uniwersalnym. W odniesieniu do uprawnienia prawa podmiotowe można podzielić na dwa rodzaje: jednostopniowe oraz dwustopniowe. Jednostopniowe to zdolność prawna w prawie cywilnym. Natomiast prawa podmiotowe cechujące się strukturą dwustopniową są prawami do posiadania lub uzyskania z mocy prawa kategorii uprawnień⁵⁹⁸.

Na podstawie analizy doktryny dotyczącej kategorii uprawnień, a także zbadanej po części relacji uprawnienia do obowiązku można przyjąć wniosek, że uprawnienie może przyjąć formę zarówno prostych uprawnień do własnych zachowań, jak i do zachowań innych podmiotów. Kategoria uprawnienia pozwala na wyróżnienie uprawnień o bardziej złożonej formie, jak uprawnienie do pewnego stanu rzeczy czy uprawnienie jako kompetencja. Specjalną kategorią uprawnień są te o charakterze praw podmiotowych, są to zdecydowanie uprawnienia o największej doniosłości, jeżeli chodzi o sam zakres pojęciowy oraz praktyczny.

Określenie rodzajów formułowanych uprawnień skłania także do wyróżnienia porozumień administracyjnych i ich związków z uprawnieniem w prawie publicznym, porozumienie bowiem może być również rozpatrywane w kategorii uprawnienia z uwagi na spełnianą funkcję co najmniej dwustronnej czynności prawnej.

4.6. Porozumienia administracyjne a uprawnienie

Stosunek administracyjnoprawny oprócz charakterystycznego władczego charakteru norm prawnych może przybrać niekiedy tryb, w którym uczestniczące podmioty będą aktywnie zainteresowane kształtowaniem wzajemnie swoich uprawnień i obowiązków w celu porozumienia między nimi. W doktrynie prawa administracyjnego nazywa się to porozumieniami administracyjnymi lub ugodą⁵⁹⁹.

Zawarcie porozumienia administracyjnego między organem administracji publicznej a jednostką to dość odosobniona sytuacja. Instytucja porozumienia administracyjnego zazwyczaj dotyczy podmiotów publicznych⁶⁰⁰. Jak wskazuje

⁵⁹⁸ *Ibidem*, s. 335.

⁵⁹⁹ M. Miemieć, *op. cit.*, s. 201.

⁶⁰⁰ Ustawodawca w 2020 r. wprowadził do systemu prawnego instytucję porozumienia podatkowego, zawieranego między organem podatkowym a podatnikiem, szerzej będzie o tym pisane w IV rozdziale niniejszej pracy.

się w literaturze⁶⁰¹ przedmiotu, nowe sposoby działania podmiotów publicznych wykształciły odmienną formę realizacji zadań publicznych, co polega na charakterze rozstrzygnięcia stosunku prawnego innym niż władczy.

Podmiot prawa publicznego oraz podmiot⁶⁰² mogą zawrzeć porozumienia wyłącznie w przypadkach określonych przez przepisy administracyjnego prawa materialnego lub też przez przepisy postępowania administracyjnego. Wybór odpowiedniej drogi prawnej uzależniony jest w głównej mierze od zainteresowanych podmiotów⁶⁰³.

Zawarcie porozumienia czy ugody przez podmiot z organem administracji odbywa się zawsze pod kontrolną instytucji publicznej. System ten jest niezbędny w celu kontroli naruszenia prawa, a także w kontekście naruszenia interesu społecznego. Istotna jednak wydaje się przesłanka o słusznym interesie obu stron nawiązanego stosunku administracyjnoprawnego.

Ugoda czy porozumienie nabiera mocy prawnej wraz z zatwierdzeniem ich przez organ publiczny, będący jednocześnie administratorem stosunku prawnego. W tym należy upatrywać sposobu przejawiania się trybu władztwa publicznego⁶⁰⁴. Wywnioskować należy, że choć prawodawca ustanowił instytucję porozumienia w zakresie kształtowania swoich praw i obowiązków, to kompetencje w zakresie kontroli nad tego rodzaju stosunkiem prawnym zachowuje organ administracji publicznej. Kompetencje nie sprowadzają się jedynie do charakteru kontrolnego, lecz stanowią również o tym, czy porozumienie zostanie zawarte. Istotny czynnik tych kompetencji to zatwierdzenie lub odmowa zawarcia porozumienia. Wobec tego cała aktywność obydwu podmiotów stosunku administracyjnoprawnego jest prowadzona poprzez działanie organu administracyjnego, posiadającego dominującą pozycję wyrażoną wolą ustawo-

⁶⁰¹ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 89. Autor wskazuje na pojęcie administracji zawiadowczej jako porozumienia administracyjnego. Administracja zawiadowcza przejawia się aktami prywatnoprawnymi, które cechują się pozycją równorzędną podmiotów wchodzących w stosunek prawny.

⁶⁰² Należy przez to rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną czy jednostki nieposiadające osobowości prawnej.

⁶⁰³ W prawie procesowym przepisy niekiedy zobowiązują organ, przed którym toczy się postępowanie, do nakłaniania stron do zawarcia ugody. W doktrynie postuluje się również takie stanowisko w przypadku prawa materialnego. J. Jendrośka uważa, że rozstrzygnięcie w ten sposób sprawy jest ekonomicznie uzasadnione, a także stwarza przesłanki dobrowolnego wykonania rozstrzygnięcia. Zob. J. Jendrośka, [w:] J. Borkowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1985, s. 199.

⁶⁰⁴ J. Starościk, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 3, Ossolineum, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978, s. 70.

dawcy. Przejaw władztwa publicznego wynika m.in. z tego, że gdyby nie doszło do zawarcia porozumienia, organ rozstrzyga ewentualny spór za pomocą jednostronnego aktu administracyjnego⁶⁰⁵.

W literaturze wyróżnia się także pogląd będący w sprzeczności z tradycyjnym pojmowaniem stosunku administracyjnoprawnego – mianowicie o aktywnej roli podmiotów w działaniach administracyjnoprawnych, a dotyczy to przede wszystkim samego nawiązywania stosunku administracyjnoprawnego, w którym podstawą nawiązania nie jest decyzja administracyjna, a wszelkiego rodzaju porozumienia⁶⁰⁶. Dotyczy to podmiotów państwowych, a także społecznych.

Porozumienia administracyjne kwalifikowane są jako umowy administracyjne⁶⁰⁷, a wywodzą się z prawa publicznego. Szeroko rozumiana swoboda zawarcia umów w postaci porozumienia nie świadczy o prawie prywatnym, ponieważ stosunek prawny dotyczy jednostki i organu publicznego, co przekłada się na właściwość prawa publicznego.

Kształtowanie uprawnień w odniesieniu do równorzędności stron w zasadzie sprowadza się jedynie do granic regulacji prawnych. Równość w kształtowaniu praw i obowiązków zachodzi, gdy stronami umowy administracyjnej są samodzielne podmioty publiczne. Jeżeli zaś chodzi o zawarcie umowy między organem publicznym a podmiotem prywatnym, zawsze nadrzędnym organem będzie organ publiczny. W literaturze przedmiotu podkreśla się problem w przypadku, gdy jednym z podmiotów stosunku prawnego jest organ państwowy – wówczas wymóg równorzędności jest nie do spełnienia⁶⁰⁸.

Warto także zwrócić uwagę, że w sytuacji nawiązania stosunku administracyjnoprawnego nadrzędność organu przejawia się również poprzez moc determinacji prawnej działań ujętych jako normy uznaniowe, a także pojęć niedookreślonych. Wcześniej pisano też o podstawowym problemie, jakim jest możliwość podjęcia decyzji pozytywnej lub negatywnej co do przynajmniej podpisania samego porozumienia przez organ państwowy.

Konkretyzacja prawa przez organ jest autorytarna we wszystkich sposobach nawiązania stosunku administracyjnoprawnego. Szczególnie uwidoczni-

⁶⁰⁵ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 201.

⁶⁰⁶ Wskazują na to m.in. J. Starościk, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System...*, t. 3, s. 70 oraz M. Miemiec, *op. cit.*, s. 205.

⁶⁰⁷ Z. Cieślak, *Porozumienie administracyjne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1985, s. 109.

⁶⁰⁸ J. Jendrośka, [w:] J. Borkowski (red.), *Kodeks...*, s. 199.

na jest rola organów państwowych w nawiązywaniu stosunków administracyjnoprawnych, jak również rola w generowaniu i kształtowaniu uprawnień. Co do zasady władza ma autorytarną możliwość rozstrzygania o uprawnieniach i obowiązkach podmiotów, które są niezależne od niej.

Instytucja porozumienia administracyjnego nie stwarza równości w kształtowaniu praw i obowiązków, lecz daje możliwość współkształtowania treści stosunków administracyjnoprawnych. Obowiązujące normy umożliwiają jednostce sposobność aktywnego udziału w działaniach zmierzających do ustalenia jego uprawnień przy konkretyzacji prawa, natomiast równorzędność stron nie występuje. Jednostka jest podmiotem podporządkowanym wobec państwa, które cechuje element władczości, co nie zmienia faktu, że oprócz obowiązków posiada ona również swoje uprawnienia, których w razie konieczności zawsze może dochodzić przed niezależnym sądem⁶⁰⁹.

Wyróżnienie uprawnień w prawie publicznym skłania do analizy doktryny w odniesieniu do uprawnień w prawie finansowym oraz prawie podatkowym, co w konsekwencji pozwoli na wyodrębnienie uprawnień podatnika.

4.7. Uprawnienia prawnofinansowe

Rola norm prawnopodatkowych wyróżniona w aspektach konstytucyjnych, gospodarczych czy społecznych spowodowała wykształcenie odrębnych zasad wykładni prawa podatkowego. W szerszym ujęciu prawo podatkowe wchodzi w skład prawa finansowego, co stwarza podstawy do przyjęcia stwierdzenia o uprawnieniach wyróżnionych również w prawie finansowym, a dopiero w dalszej kolejności w prawie podatkowym. Stwierdzenie takie można przyjąć m.in. na przykładzie wyrażonego w literaturze poglądu: „Najbardziej zaś radykalne podejście do sprawy streszcza się w ujęciu, które wyróżnia tzw. prawo finansów publicznych, nadając mu znaczenie wąskie (ograniczone do problematyki budżetowej) oraz szerokie (obejmujące ponadto prawo podatkowe, prawo celne, prawo bankowe, prawo dewizowe, prawo walutowe, kontrolę skarbową)”⁶¹⁰ oraz „Jaki sens może mieć autonomiczne traktowanie prawa podatkowego, skoro jego rozwój powinien być wiązany nie tylko z doskonaleniem techniki wymiaru i poboru podatków, lecz także z celami, jakim mają służyć

⁶⁰⁹ M. Miemiec, *op. cit.*, s. 205.

⁶¹⁰ C. Kosikowski, *Samodzielny byt prawa finansowego jako działu*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 424.

dochody z nich płynące?”⁶¹¹. W dużym uproszczeniu można stwierdzić, że prawo finansowe⁶¹² obejmuje zakresem norm regulacje dotyczące funkcjonowania finansów publicznych w Polsce⁶¹³. Przedmiotem tego prawa są normy materialne, formalne oraz ustrojowe sprowadzające się m.in. do władczego gromadzenia dochodów publicznych, a także ich dalszego wydatkowania⁶¹⁴. Niemniej określenie zakresu prawa finansowego⁶¹⁵, z uwagi na szeroki oraz zróżnicowany zakres regulacji, prowadzi do wniosku o częściowo zanikającym wyróżniku tej gałęzi prawa⁶¹⁶. Dzieje się tak z upływem lat, z uwagi na tendencje do powstawania odrębnych gałęzi prawa, jak prawo podatkowe, co w dalszej kolejności stwarza problemy z określeniem prawa finansowego⁶¹⁷. Jednakże w teorii prawa kilkanaście lat wyróżniano zwolenników dalszego wyodrębnienia prawa finansowego jako odrębnej gałęzi prawa⁶¹⁸. Wskazuje się, że na prawo finansowe składają się: prawo dewizowe, prawo walutowe, prawo budżetowe, prawo daninowe oraz prawo wydatkowe⁶¹⁹.

Nie ma potrzeby analizowania odrębności i istnienia prawa finansowego, z uwagi na powszechne przyjmowanie prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa. W konsekwencji można przyjąć – w dużym uproszczeniu – że pod-

⁶¹¹ C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I..., s. 33–34.

⁶¹² K. Jandy-Jendrośka, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym*, [w:] M. Weirański (red.), *System...*, t. 1, s. 451; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992, s. 37; E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Agencji „ER”, Białystok 1992, s. 25 i n.; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, t. 1, Wydawnictwa Agencji „ER”, Białystok 1993, s. 42 i n.; E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2007, s. 40.

⁶¹³ W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa 2000, s. 20.

⁶¹⁴ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 123 i n.

⁶¹⁵ B. Brzeziński *et al.*, *Prawo finansów publicznych*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2006, s. 34.

⁶¹⁶ B. Brzeziński, *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 r.*, Zakamycze, Kraków 2000, s. 357.

⁶¹⁷ R. Mastalski, *Prawo...*, 2017, s. 17.

⁶¹⁸ M. Zdebel, *Prawo finansowe jako dział prawa*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2008, s. 57 i n., oraz A. Mariański, *op. cit.*, s. 123 i n. Autor wskazuje, że prawo podatkowe było przez wiele lat uważane za jeden z działów prawa finansowego.

⁶¹⁹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2001, s. 25.

stawą uprawnień podatnika jest prawo finansowe, a w szczególności uprawnienia prawnofinansowe. Budowa norm prawnych, przedmiot unormowania, cechy czy sposób i cel stosunków prawnych stanowią przesłankę wyodrębnienia norm prawa podatkowego z prawa finansowego⁶²⁰. Ponadto należy również wskazać na wspólną metodę regulacji stosunków prawnych, których cechą jest zasadniczo brak równości podmiotów, a także brak dobrowolności ich nawiązania oraz brak swobody kształtowania ich treści⁶²¹.

Dla dalszej części rozważań zasadna jest analiza uprawnień prawnofinansowych, gdyż wyodrębnienie ich z systemu prawa będzie stanowiło podstawę do uzasadnienia i wyróżnienia uprawnień podatnika.

W nauce prawa finansowego przyjmuje się pogląd o podmiocie prawnofinansowym oraz podmiotowości prawnofinansowej⁶²², w którym wyróżnia się także podmiot czynny oraz podmiot bierny, przy czym temu pierwszemu przypisuje się rolę podmiotu uprawnionego, a drugiemu rolę podmiotu zobowiązanego. Obydwa podmioty związane są stosunkiem prawnofinansowym, w którym prawo przypisuje posiadanie praw lub obowiązków. Natomiast podstawą jest ustalenie, podmiotu uprawnionego i podmiotu zobowiązanego, co wynika z norm zawartych w przepisach⁶²³.

Pojęcie podmiotu biernego stosunku prawnofinansowego związane jest z zagadnieniem podmiotowości prawnofinansowej oraz z ustaleniem zdolności prawnofinansowej. W doktrynie nie wypracowano ogólnego wzorca dotyczącego podmiotowości prawnej, który w konsekwencji sprowadza się do odrębnego katalogu podmiotów będących podmiotami stosunków prawnych⁶²⁴. Powszechnie przyjęty pogląd stanowi o podmiotowości prawnej jako cesze normatywnej wyróżnionej przepisami prawa⁶²⁵. Nie jest więc ona naturalną, przyrodzoną cechą

⁶²⁰ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 63.

⁶²¹ T. Stawecki, P. Winczorek, *op. cit.*, s. 203.

⁶²² L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1976, s. 38; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Wolter Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 431 i n.; C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywania przyszłości prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System...*, s. 15 i n.

⁶²³ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2008, s. 153.

⁶²⁴ *Ibidem*, s. 154.

⁶²⁵ A. Kostecki, *Podmiotowość prawno-finansowa*, [w:] M. Weralski (red.), *System...*, t. 1; *idem*, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 130.

każdej jednostki. Cecha normatywna podmiotowości prawnej prowadzi do próby ustalenia sposobu, w jaki jednostka nabywa ową podmiotowość prawną przez przepisy prawa. Istotnie, przepisy prawa mogą określać, kiedy jednostka – po spełnieniu określonych warunków – nabywa podmiotowość prawną. Ten sposób określania podmiotowości prawnej należy uznać za najbardziej właściwy, lecz prowadzi do wielu sporów z uwagi na szereg możliwości w odniesieniu do czynników, jakie mogą warunkować daną określoną cechę i w konsekwencji stwarzać problemy w stosowaniu przepisów na tle konkretnych stanów faktycznych.

Status podmiotu prawnofinansowego może dotyczyć podmiotów publicznych i prywatnych, a ich zróżnicowanie określa się poprzez odmienny ukształtowany katalog uprawnień i obowiązków prawnofinansowych. Natomiast te odnoszą się w pierwszej kolejności do uprawnień i obowiązków podatkowych, stąd pojęcie podmiotowości prawnofinansowej obejmuje swoim zakresem szeroki katalog podmiotów.

Podmiotowość prawnofinansowa związana jest z pojęciem zdolności prawnofinansowej. Zasadniczym założeniem przy określeniu szeroko rozumianej zdolności prawnofinansowej jest jej ekonomiczny charakter. Wskazać można także na ogólnie majątkowy charakter uprawnień i obowiązków prawnofinansowych, będących przedmiotem zachowań podmiotów stosunku finansowoprawnego.

Pojęcie zdolności prawnofinansowej określane jest w prawie finansowym jako instrument techniczny⁶²⁶, obejmuje swym zakresem nie tylko podmiot zobowiązany, czyli podmiot bierny, lecz odnosi się też do wierzyciela, czyli podmiotu czynnego⁶²⁷. Posiadanie zdolności prawnej generuje wniosek o posiadaniu przez oba podmioty stosunku prawnego określonych uprawnień i obowiązków regulowanych prawem, a także możliwości ich wykonywania, co stanowi przesłankę do kształtowania stosunków prawnych.

W teorii prawa finansowego przyjmuje się pogląd o znaku równości między zakresem pojęcia zdolności prawnej i podmiotowości prawnej⁶²⁸. Istotne wydaje się określenie zakresu zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych. Przyjmuje się, że zdolność prawną jako kategorię prawną należy utożsamiać ze stosunkiem prawnym, natomiast zdolność do czynności praw-

⁶²⁶ K. Machalica-Drozdek, *op. cit.*, s. 222.

⁶²⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 50–53.

⁶²⁸ P. Borszowski, *Pojęcie podmiotowości prawno-podatkowej*, „Glosa” 2001, nr 6, s. 17; J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *op. cit.*, s. 181.

nych – ze zdarzeniami prawnymi⁶²⁹, stąd instytucję tę należy odnieść do stosunku prawnofinansowego i określić jej istotę. Połączenie zdolności prawnofinansowej ze stosunkiem prawnofinansowym skłania do wniosku o możliwości posiadania przez podmioty tego stosunku uprawnień i obowiązków⁶³⁰.

W szerszym ujęciu zdolność prawna oznacza zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków. Posiadanie przez podmiot zdolności prawnej wyróżnia możliwość prawną do określenia bierności, a tym samym odniesienie się do uprawnień i obowiązków⁶³¹.

Brak ustawowego określenia zdolności prawnej w prawie finansowym stwarza potrzebę zaczerpnięcia z ustawodawstwa norm prawa cywilnego, gdzie powszechnie funkcjonuje pojęcie zdolności prawnej⁶³². Pojęcie to nie jest już ściśle powiązane z gałęzią prawa cywilnego, a odnosi się do prawa w ogóle, z uwagi na wyrażanie poprzez zdolność prawną określonych warunków oraz stanu bytności prawnej⁶³³.

Zdolność prawna rozumiana jako zdolność do osiągnięcia statusu podmiotu praw i obowiązków na gruncie prawa finansowego – co należy wyraźnie zaznaczyć – znacząco różni się od osobowości prawnej prawa cywilnego. Pojęcie zdolności prawnej w połączeniu z biernym charakterem podmiotu skłania do przyjęcia tej instytucji w prawie finansowym. Zdolność prawna zaczerpnięta z prawa cywilnego wyróżnia się także w prawie finansowym. Szczególnie gdy w literaturze przedmiotu wyróżnia się zdolność prawnofinansową⁶³⁴ jako określenie charakteryzujące podmiot zobowiązany do zapłaty podatku.

Idea zdolności prawnej wydaje się prawidłowym określeniem relacji zachodzących w stosunku zobowiązania podatkowego oraz realizacji elementów tego stosunku w odniesieniu do podmiotu biernego. Oprócz podmiotu biernego do kategorii podmiotów objętych zdolnością prawną zalicza się także płatnika, inkasenta czy inne osoby powiązane z obowiązkiem podatkowym⁶³⁵. Co ważne,

⁶²⁹ P. Borszowski, *Pojęcie podmiotowości...*, s. 17.

⁶³⁰ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, 1997, s. 89.

⁶³¹ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1999, s. 54.

⁶³² A. Kostecki, *Podmiotowość...*, s. 110.

⁶³³ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2009; *idem*, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Arche, Gdańsk 2007, s. 45.

⁶³⁴ A. Brückner, *Słownik etymologiczny języka polskiego*, Warszawa 1970, s. 335–336, [za:] M. Kalinowski, *Podmiotowość...*, s. 18.

⁶³⁵ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy, obowiązek...*, s. 29.

zdolność prawna wywodzi się z przepisów prawa cywilnego w zakresie podmiotowości prawnej oraz ustaw podatkowych dotyczących konkretnych podatków. Przełoży się to na określenie początku i końca zdolności prawnej podmiotu biernego zobowiązania podatkowego⁶³⁶.

Zaznaczyć należy, że poprzez organ finansowy rozumie się podmiot kompetentny do konkretyzacji uprawnienia i obowiązków innych uczestników stosunku prawnofinansowego, natomiast podmiotem biernym będą określone pozostałe podmioty stosunku prawnofinansowego⁶³⁷.

Przyznanie określonego podmiotowi podmiotowości prawnofinansowej i posiadanie przez niego zdolności prawnej wiąże się z pojęciem uprawnień prawnofinansowych, odnoszących się także do podmiotów biernych⁶³⁸. Uprawnienia takie skierowane są do organu administracji publicznej celem spełnienia przez niego obowiązków, tym samym umożliwiając realizację uprawnień podmiotu biernego⁶³⁹. W doktrynie wskazuje się, że w ramach stosunku prawnofinansowego bardziej zasadne od pojęcia uprawnienia jest – wyróżnione już – pojęcie roszczenia⁶⁴⁰. Roszczenia definiuje się jako możliwość uprawnionego podmiotu żądania zachowania się w określony sposób, któremu to żądaniu odpowiada podporządkowanie się obowiązkowi przez drugi podmiot⁶⁴¹. Wobec tego roszczenie jest szerszym pojęciem od uprawnienia, ponieważ wyznacza w sposób bardziej instrumentalny konkretną i indywidualną możliwość żądania zachowania⁶⁴². Mając na uwadze ujęcie normatywne, bardziej zasadne jest używanie pojęcia uprawnienia.

Uprawnienia na gruncie prawa finansowego określa się poprzez ich podmioty oraz przedmiot zachowania. Celem uprawnienia prawnofinansowego jest stymulacja określonych zachowań służących do osiągnięcia zamierzonych przez ustawodawcę celów⁶⁴³, wywołujących krótkotrwałe lub stałe skutki prawne. Rezultat unormowania oraz wprowadzenia do obiegu prawnego uprawnienia przejawia się bezpośrednio lub pośrednio poprzez związek uprawnień i obowiązków wzajemnie na siebie oddziałujących lub wzajemnie siebie warunkujących.

⁶³⁶ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 142.

⁶³⁷ K. Teszner, *op. cit.*, s. 124.

⁶³⁸ A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 72.

⁶³⁹ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 180.

⁶⁴⁰ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 612.

⁶⁴¹ Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 240.

⁶⁴² A. Bartosiewicz, *Stosunek...*, s. 72.

⁶⁴³ Celem może być przykładowo ochrona jednostki (podatnika).

Cechą charakterystyczną uprawnień prawnofinansowych jest ich publiczny charakter, co przekłada się na szerokie zastosowanie. Typ działalności finansowej określa rodzaj uprawnień i obowiązków prawnofinansowych, stąd uprawnienia i obowiązki określane są poprzez ich właściwość: daninową, walutową i dewizową, budżetową itp.⁶⁴⁴ Na gruncie prawa publicznego podział uprawnień i obowiązków na materialne i niematerialne przebiega według podziału prawa finansowego na materialne i formalne⁶⁴⁵. Uprawnienia niemajątkowe proceduralne dotyczą zawiązujących się na ich podstawie organizacyjnych stosunków prawnofinansowych, natomiast uprawnienia majątkowe dotyczą uprawnień i obowiązków, poprzez które zawiązują się stosunki prawnofinansowe.

Przedmiot uprawnień prawnofinansowych sprowadza się do charakteru ekonomicznego, a więc do ich zastosowania i rezultatu mającego odciążyć podmiot od nadmiernego fiskalizmu. Cechą charakterystyczną stosunku prawnego na gruncie prawa finansowego jest oscylacja wokół obrotu pieniężnego, co stanowi jedno z głównych kryteriów⁶⁴⁶ odróżniających ten rodzaj stosunków prawnych od ogółu stosunków prawnych. Obrót ekonomiczny w prawie cywilnym⁶⁴⁷ znajduje swoje odzwierciedlenie na gruncie prawa finansowego, tym samym uprawnienie, które generuje stosunek cywilnoprawny, swoje konsekwencje rodzi w postaci powstania stosunku prawnego w prawie finansowym⁶⁴⁸.

4.7.1. Uprawnienia prawnofinansowe podstawowe

Wyodrębnienie uprawnień prawnofinansowych pozwala na wniosek o związku uprawnień podatnika ze sferą prawa finansowego, gdzie przyjmują one bezpośredni lub pośredni charakter⁶⁴⁹. Charakter bezpośredni określa się, gdy przedmiotem uprawnień jest przekazywanie należnych zobowiązań pomiędzy uczestnikami stosunku prawnofinansowego. Ten rodzaj uprawnień określa się jako podstawowe. Uprawnienia podstawowe przejawiają się poprzez ustanowienie przez normę prawną osoby uprawnionej jako adresata uprawnień

⁶⁴⁴ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia...*, s. 63.

⁶⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1624/07, LEX nr 518744.

⁶⁴⁶ Wyróżnić także można przedmiot, podmiot oraz treść stosunków prawnych. Elementy te decydują o kwalifikacji do odpowiedniej kategorii stosunków prawnych.

⁶⁴⁷ Stosunki cywilnoprawne między podmiotami prawa cywilnego poprzez obrót ekonomiczny mogą w rezultacie doprowadzić do nawiązania stosunków na gruncie prawa finansowego w związku z obowiązującymi normami prawa finansowego.

⁶⁴⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *op. cit.*, s. 142.

⁶⁴⁹ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 154.

nia i ustanowienie podmiotu jako podmiotu prawa finansowego⁶⁵⁰. Do tego rodzaju uprawnień zalicza się takie, w których norma prawna ustanowiła podmiot prawa finansowego jako konkretną osobę lub jednostkę organizacyjną ze względu na gromadzenie, posiadanie lub przekazywanie środków pieniężnych.

Natomiast pośredni charakter określa przedmiot uprawnienia i obowiązek jako zachowanie pośrednio służące do realizacji czynności głównych. Wobec tego, ten rodzaj uprawnienia będzie odpowiadał uprawnieniom ubocznym.

4.7.2. Uprawnienia prawnofinansowe uboczne

Uprawnienia pośrednie nazywane są także uprawnieniami ubocznymi⁶⁵¹ lub instrumentalnymi. Uprawnienia tego rodzaju służą do realizacji uprawnień o charakterze bezpośrednim, do realizacji głównych czynności i doprowadzają do realizacji uprawnień podstawowych. Stąd nie są bezpośrednio związane z gromadzeniem, posiadaniem lub przekazywaniem środków pieniężnych między podmiotami.

Przyjęcie obu kategorii uprawnienia w jednakowym znaczeniu jest zasadne, w równym stopniu istotne do realizacji stosunku prawnofinansowego⁶⁵². Przyjęty bowiem podział nazw budzi skojarzenie uprawnień ubocznych jako bardziej lub mniej istotnych. Teza ta nie odzwierciedla podziału z uwagi na istotną rolę uprawnień ubocznych, bez których często nie mogą zrealizować się uprawnienia główne.

Przyjmuje się także uprawnienia o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym – lub o charakterze materialnym lub niematerialnym⁶⁵³. Opierając się na wymienionym podziale, uprawnienia pieniężne będą uprawnieniami podstawowymi, natomiast uprawnienia niepieniężne – uprawnieniami ubocznymi/instrumentalnymi. Uprawnienia niemajątkowe proceduralne będą uprawnieniami, na podstawie których zawiązują się organizacyjne stosunki prawnofinansowe, natomiast majątkowe odnoszą się do uprawnień i obowiązków, na podstawie których zawiązują się stosunki prawnofinansowe.

⁶⁵⁰ M. Wersalski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1973, s. 87; C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 154.

⁶⁵¹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia...*, s. 63.

⁶⁵² W prawie podatkowym uprawnienie do wyboru ryczałtu jako formy opodatkowania czy rozłożenie na raty zaległości podatkowej pośrednio wiąże się z gromadzeniem, dysponowaniem oraz przekazywaniem środków pieniężnych, a stanowią jedno z podstawowych uprawnień podatnika.

⁶⁵³ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia...*, s. 64.

Głównym kryterium decydującym o charakterze uprawnień jest ich treść. Wskazać można także na główny podział ze względu na wyróżnione już uprawnienia podstawowe, a także uprawnienia instrumentalne⁶⁵⁴.

Przyjęcie podziału na uprawnienia podstawowe oraz instrumentalne/uboczne to oczywiście wyłącznie teoretyczne rozważania, zważywszy, że realizacja uprawnienia podstawowego często jest uzależniona od obowiązku instrumentalnego⁶⁵⁵. Oba rodzaje uprawnień mogą również mieszać się ze sobą, co oznacza, że w niektórych przypadkach pierwsze może wystąpić uprawnienie instrumentalne, a w konsekwencji uprawnienie podstawowe.

Wyróżnienie uprawnień prawnofinansowych skłania do próby dalszej analizy głównego zagadnienia. W wyniku wyszczególnienia norm prawa podatkowego wyodrębniono węższą kategorię pojęciową uprawnień właściwych dla prawa podatkowego, określanych jako uprawnienia prawnopodatkowe.

4.8. Uprawnienia prawnopodatkowe

Nadanie takiej samej nazwy różnym twórcom prawnym stwarza problem w ujęciu złożonej struktury treści stosunku zobowiązania podatkowego⁶⁵⁶. Należy wskazać, że w ramach podstawowych składników treści stosunku prawnego występują również osobne kategorie pojęciowe silnie z nimi powiązane, bez których konstrukcja treści stosunku prawnego nie mogłaby powstać.

Pojęcie uprawnień prawnopodatkowych nie znajduje swojej legalnej definicji w żadnym akcie normatywnym w prawie podatkowym. Ustawodawca podatkowy w konstrukcji normy prawnej dotyczącej zobowiązania podatkowego zawarł termin „uprawnienie”, odnosząc się do osoby podatnika, a zatem czy ustawodawca, regulując wszelkie prawa podatnika, rozumie przez to instytucję uprawnienia?

Przepis art. 4 o.p. akcentuje problematykę obowiązku podatkowego, stąd należy uznać, że ustawodawca za punkt wyjścia w przepisach Ordynacji podatkowej stawia instytucję obowiązku. Założyć można, że jako korelat obo-

⁶⁵⁴ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970, s. 167.

⁶⁵⁵ Przykładowo uprawnienie do złożenia wniosku o wydanie interpretacji podatkowej zgodnie z art. 14a o.p. wymaga uprzednio od podatnika spełnienia obowiązku instrumentalnego w postaci uiszczenia adekwatnej kwoty dołączonej do wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

⁶⁵⁶ A. Klein, *Elementy...*, 2005, s. 40.

wiązku podatkowego ustawodawca przyjął konstrukcję uprawnień podatnika, zważywszy na to, że w przepisach Ordynacji podatkowej czy w kształcie ustaw szczegółowego prawa podatkowego pojęcie to jest wielokrotnie używane⁶⁵⁷, podobnie jak w ramach orzecznictwa podatkowego. Z kolei art. 5 o.p. odnosi się do pojęcia zobowiązania podatkowego, które wiąże się z pojęciem obowiązku podatkowego jako jego konkretyzacja, określając sposób zachowania podmiotu biernego, pozostając tym samym obojętnym wobec podmiotu czynnego (organu podatkowego).

Skoro ustawodawca wobec podmiotu biernego nakreślił obowiązek podatkowy oraz jego konkretyzacji w formie zobowiązania podatkowego w ramach stosunku prawnopodatkowego, uznaje, że organ podatkowy jako drugi podmiot jest w posiadaniu uprawnienia połączonego z kompetencją do władczego żądania zachowania się podmiotu biernego, które będzie polegało na spełnieniu świadczenia podatkowego.

W przepisach art. 4 i 5 o.p. zauważalny jest brak norm odnoszących się do korelacji uprawnienia organu podatkowego, do żądania spełnienia świadczenia z obowiązkiem podatkowym ciężącym na podatniku. Natomiast przyjmując klasyczną korelację uprawnienia i obowiązku, wskazać można, że jako korelat obowiązku podatkowego występuje uprawnienie podatnika do zapłaty podatku wyłącznie w wysokości wynikającej z zobowiązania podatkowego⁶⁵⁸. Podatnik płaci podatek zgodnie z określoną normą prawną określającą zakres opodatkowania, jednocześnie jeżeli podmiot ten, wpłacając określone świadczenie podatkowe, a równocześnie jest poza zakresem opodatkowania, zostaje objęty uprawnieniem do zapłaty podatku wyłącznie w wysokości wynikającej z zobowiązania podatkowego. Co istotne, podatnik może znaleźć się poza zasięgiem opodatkowania w momencie zapłaty świadczenia, co może być skutkiem wady przepisów prawnych, błędu podatnika czy błędu organu podatkowego, lub też podatnik może spełnić warunki do objęcia go zwrotem podatku⁶⁵⁹. Z tego uprawnienia wynikają również inne uprawnienia, np. do zwrotu nadpłaty czy dotyczące zastosowania preferencji podatkowych mających wpływ na wysokość zobowiąza-

⁶⁵⁷ Przykładowo należy wskazać art. 65 czy art. 68 o.p.

⁶⁵⁸ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 25; oraz B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika...*, s. 32; zob. także B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 212 i n. Autorzy wskazują na prawo do zapłaty podatku wyłącznie w wysokości wynikającej z przepisów prawa podatkowego, zaliczając je jednocześnie do jednego z czterech szczególnych praw podatnika.

⁶⁵⁹ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 25 i n.

nia podatkowego, a wynikających z ustaw podatkowych. W art. 4 ustawodawca akcentuje przede wszystkim obowiązek podatkowy, nie uwzględniając klasycznej korelacji wyróżniającej także uprawnienia podatnika. W związku z tym poszczególne uprawnienia wyartykułowane są w o.p., lecz nie bezpośrednio w odniesieniu do przepisów związanych z obowiązkiem podatkowym, a dopiero na etapie powstawania zobowiązania podatkowego, a także w konstrukcjach szczegółowego prawa podatkowego. Akty normatywne dotyczące uprawnienia powinny wskazywać konkretnie uprawnienia na zasadzie norm kreujących oraz wyczerpująco określać podmioty uprawnione oraz podmioty zobowiązane.

Odniesienie korelacji uprawnienia i obowiązku w stosunku prawnopodatkowym do klasycznego stosunku zobowiązaniowego właściwego dla prawa cywilnego nie jest odpowiednie z uwagi na publicznoprawny charakter stosunku prawnopodatkowego, który charakteryzuje administracyjnoprawną metodę regulacji⁶⁶⁰. Poprzez publicznoprawny charakter norm prawa podatkowego przyjąć należy, że stosunek zobowiązaniowy właściwy dla prawa cywilnego nie będzie miał odniesienia do prawa podatkowego. Ustawodawca nie pozostawia podmiotom stosunku prawnopodatkowego możliwości swobodnego kształtowania treści tego stosunku – właściwego dla cywilnoprawnej metody regulacji stosunków prawnych, a ogranicza ich treść do wyrażonych w ustawach podatkowych norm prawnych.

Zagadnienie uprawnień podatnika związane jest – podobnie jak uprawnienia prawnofinansowe – z problematyką zdolności prawnopodatkowej. Analizy wymaga relacja między podmiotowością prawnopodatkową a podmiotowością cywilnoprawną, z uwagi na ścisłe związki obu gałęzi prawa. Podkreślić należy, że – w dużym uproszczeniu – obrót majątkiem na gruncie prawa cywilnego ma swoje konsekwencje na gruncie prawa podatkowego. Przedmiotem regulacji prawa podatkowego są szeroko rozumiane zjawiska o charakterze ekonomicznym. Literatura przedmiotu określa to jako prawo podziału, co sprowadza się do stosunków społecznych powstających, istniejących lub wygasających w oparciu o przesuwanie środków pieniężnych na rzecz władzy publicznej⁶⁶¹. Ujmując to modelowo, opodatkowaniu powinny podlegać efekty powstające w wyniku obrotu cywilnoprawnego⁶⁶². Często jednak ustawodawca podatkowy

⁶⁶⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 120.

⁶⁶¹ J. Iwin-Garzyńska, *Opodatkowanie kapitału*, Economicus Ludwik Danicki, Szczecin 2010, s. 7.

⁶⁶² K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 10.

pomija tę zasadę i nakłada daninę nie na efekt, a na pozorne korzyści, które wynikają z ekwiwalentnej wymiany składników majątku⁶⁶³. Złożona jest również kwestia dotycząca samych uprawnień w odniesieniu do zdolności prawnej prawa cywilnego oraz zdolności prawnej w prawie podatkowym. Podmioty jako osoby fizyczne i osoby prawne określają zamknięty katalog podmiotów prawnych⁶⁶⁴. Skłania to do analizy zagadnienia przyznania podmiotowości prawnej podmiotowi biernemu i automatycznego generowania uprawnień.

Podmiotowość prawnopodatkowa i podmiotowość cywilnoprawna wymagają analizy pod względem składników wewnętrznych tworzących podmiotowość prawną. Ustawy podatkowe dają organom podatkowym możliwość kształtowania sytuacji prawnych podmiotów w sposób określony w konstrukcji ustawy dotyczącej konkretnego podatku, a więc kształtowanie może odnosić się do nieograniczonej liczby podmiotów, co w zasadzie nie zachodzi w prawie cywilnym. O podmiotowości prawnej decyduje kryterium normatywne, o przyznaniu podmiotowości prawnej – przepis prawa⁶⁶⁵. Obecnie w ustawodawstwie podatkowym nie odnajduje się definicji legalnej zdolności prawnopodatkowej, co oznacza, że prawodawca pozostawił pewną swobodę w postaci odniesienia się do stosowania zdolności prawnej z gałęzi prawa cywilnego.

Podmiot bierny stosunku prawnego zobowiązania podatkowego i jego zdolność prawna przysługująca na gruncie prawa cywilnego nie mogą być głównym kryterium uznania jej za zdolność prawnopodatkową z uwagi na to, że w o.p. czy w konstrukcjach szczegółowych ustaw prawa podatkowego ustawodawca nie zawarł takich regulacji. Akty normatywne nie uwzględniają norm, które wskazywałyby na regułę zachowania, a określenie „osoba fizyczna” nie decyduje o posiadaniu zdolności prawnopodatkowej przez podmiot bierny. Stosownie do przepisów o.p. poszczególne ustawy podatkowe określają obowiązek podatkowy, przy czym równocześnie zawierają szereg wzorów zachowania, które powodują zaistnienie sytuacji powodującej, że określony podmiot staje się podmiotem prawa podatkowego i tym samym podmiotem praw i obowiązków⁶⁶⁶. Prowadzi to do wniosku, że zawarta w o.p. definicja podatnika nabiera podmiotowości prawnopodatkowej na tle poszczególnych ustaw podatkowych.

⁶⁶³ *Ibidem*.

⁶⁶⁴ P. Borszowski, *Pojęcie podmiotowości...*, s. 20.

⁶⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 12 marca 2014 r., I GSK 533/2, LEX nr 596915.

⁶⁶⁶ P. Borszowski, *Pojęcie podmiotowości...*, s. 19.

Podmiotowość prawnopodatkowa będzie kategorią zawierającą zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnej. Relacja podmiotowości prawnopodatkowej do ustaw szczegółowego prawa podatkowego, a więc w odniesieniu do poszczególnych ustaw podatkowych, określa podmioty prawne podatku wyznaczone poprzez ustawy podatkowe, tym samym kształtu nabierają poszczególne uprawnienia i obowiązki. W zależności od konkretnego obowiązku podatkowego uprawnienia podatnika mogą przybrać różny kształt, gdyż podlegają one ciągłym modyfikacjom na tle poszczególnych ustaw podatkowych.

Przyjęcie podmiotowości prawnopodatkowej, a dalej stosunku prawnopodatkowego i połączenie ich poprzez podatkowo-prawny stan faktyczny⁶⁶⁷ skłania do wniosku o występowaniu na gruncie prawa podatkowego uprawnień prawnopodatkowych. Uprawnienia prawnopodatkowe oparte są na prawach podatnika⁶⁶⁸. Prawa te uznawane są za powszechnie akceptowane wzorce w relacjach między podatnikiem a organami państwa oraz jego administracją podatkową. Uprawnienia z kolei definiowane są jako bardziej lub mniej szczegółowe rozwiązania prawne mające na celu urzeczywistnienie praw. Celem zarówno uprawnień prawnopodatkowych, jak i uprawnień podatnika jest ogólnie pojęta ochrona interesu podatnika.

Innym typem uprawnień w prawie podatkowym są roszczenia podatkowe, stąd należy również przybliżyć ten rodzaj uprawnień.

4.9. Roszczenia podatkowe

Występowanie instytucji prawa cywilnego w strukturze podatkowego stanu faktycznego skłania do próby dokonania analizy uprawnień właściwych dla prawa cywilnego w odniesieniu do prawa podatkowego i uprawnień właściwych dla tej gałęzi prawa. Wprawdzie uprawnienie prawnopodatkowe w prawie podatkowym jest pewną składową przepisów prawnych, to jednak zasadne wydaje się dokonanie analizy instytucji powszechnie przyjmowanych na gruncie

⁶⁶⁷ „«Zainteresowanym» w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. jest podmiot, w odniesieniu do którego wykładnia znajdujących zastosowanie w sprawie przepisów podatkowych może rzutować na prawidłowe określenie jego obowiązku podatkowego. Celem tej instytucji jest udzielenie rzetelnej i wiążącej informacji, w jaki sposób organ podatkowy interpretuje przepisy podatkowe w opisanym we wniosku stanie faktycznym, a w konsekwencji udzielenie informacji co do zasad obliczenia podatku. [...] interpretację przepisów prawa podatkowego wydaje się w odniesieniu do indywidualnych warunków, konkretnego stanu faktycznego, tj. sprawy, w której istotą jest ukształtowanie praw i obowiązków wnioskodawcy na gruncie określonej regulacji podatkowej. Nie chodzi więc o każdy interes prawny, lecz o interes prawnopodatkowy”. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/Po 860/12, LEX nr 1311100.

⁶⁶⁸ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 34.

prawa cywilnego w odniesieniu do prawa podatkowego. Pozwoli to na lepsze zobrazowanie przedmiotowego zagadnienia uprawnień podatnika i wykazanie relacji między obiema gałęziami prawa.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, w zobowiązaniowym stosunku prawnym⁶⁶⁹ wprowadza się hierarchię uprawnień przysługujących wierzytelowi. Formą uprawnień prawnopodatkowych, a także uprawnień podatnika są sygnalizowane już roszczenia, będące konkretyzacją uprawnienia w zakresie jego treści oraz podmiotu. Uprawnienie jest kategorią pojęciową stosunku prawnego jako pewnego prawnego narzędzia wynikającego z teorii prawa, a w dalszej kolejności w poszczególnych gałęziach prawa nabiera właściwego kształtu odpowiadającemu danej gałęzi prawa. Problematyka instytucji prawa cywilnego w konstrukcji prawnej prawa podatkowego ma swoje konsekwencje nie tylko w postaci podatkowo-prawnego stanu faktycznego, lecz także poprzez instytucje właściwe dla prawa cywilnego, a zgodnie przyjmowane na gruncie prawa podatkowego. W doktrynie wyróżnia się pojęcie roszczeń m.in. jako roszczenia finansowe⁶⁷⁰, a przyjmowane są jako szczególny rodzaj uprawnienia polegającego na możliwości żądania przez podmiot określonego zachowania innego podmiotu względem tego pierwszego. Roszczenia finansowe dotyczą zabezpieczenia realizacji roszczeń finansowych podmiotów biernych stosunków prawnopodatkowych. Zadaniem roszczeń finansowych jest również gwarancja prawna podmiotu biernego⁶⁷¹. Roszczenia finansowe w zasadzie są tożsame z roszczeniami podatkowymi, które traktowane są w pewnych systemach prawnych jako roszczenia do zwrotu nadpłaty podatku przysługującego podatnikowi⁶⁷².

Analiza konstrukcji prawnej roszczeń podatkowych skłania do rozróżnienia pojęcia roszczenia od pojęcia uprawnienia⁶⁷³. Roszczenie uznaje się za szczególny rodzaj uprawnienia, polegający na możliwości żądania przez jeden z podmiotów stosunku prawnego określonego – konkretnego zachowania się drugiego podmiotu tego stosunku⁶⁷⁴. Ujęcie roszczeń podatkowych dotyczy realizacji analizowanych uprawnień instrumentalnych, czyli uprawnień material-

⁶⁶⁹ Na podział ze względu na hierarchię wskazują m.in. A. Klein i F. Longchamps. A. Klein, *Elementy...*, 2005, s. 40; F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego...*, s. 76.

⁶⁷⁰ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 154.

⁶⁷¹ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 34 i n.

⁶⁷² *Ibidem*.

⁶⁷³ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 154.

⁶⁷⁴ Z. Ziemiński, *Uprawnienia a obowiązek: przyczynek do analizy stosunku prawnego*, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza, Poznań 1962, s. 23.

nych oraz uprawnień procesowych podmiotów biernych stosunków prawnofinansowych czy prawnopodatkowych. Punktem wyjścia niniejszego zagadnienia jest zbadanie pojęcia roszczenia podatkowego na gruncie prawa podatkowego i jego realizacja jako uprawnienia podatnika.

Na gruncie prawa podatkowego wyróżnia się roszczenia podatkowe właściwe, niewłaściwe oraz roszczenia niewłaściwe quasi-podatkowe⁶⁷⁵. Pod pojęciem roszczeń właściwych⁶⁷⁶ rozumie się uprawnienie do wprowadzonej przez ustawodawcę instytucji zwrotu podatku przez podmiot uprawniony – ponoszący wcześniej ciężar ekonomiczny podatku⁶⁷⁷. W zależności od intencji prawodawcy skierowana jest ona na różne cele; przykładowo roszczenia stanowią część konstrukcji podatku w zamiarze uzyskania określonych skutków społecznych. Z kolei roszczenia niewłaściwe quasi-podatkowe dotyczą prawa do skorzystania ze zwrotu podatku czy ubiegania się o roszczenia odszkodowawcze od Skarbu Państwa w sytuacjach związanych z wadami przepisów podatkowych lub z wprowadzeniem do systemu prawa wadliwej normy prawnej, stąd podmiotowi przysługuje uprawnienie stosownie do nienależycie pobranego przez organ podatkowy podatku. Przyczyną tego rodzaju roszczeń są błędy przy tworzeniu prawa przez ustawodawcę podatkowego, powielane na etapie stosowania prawa⁶⁷⁸.

Pojęcie roszczenia podatkowego w systemie prawa podatkowego można zobrazować jako relację prawnopodatkową pomiędzy organem podatkowym będącym wierzycielem podatkowym a podatnikiem. W literaturze przedmiotu wyodrębnia się ujęcie roszczeń w sposób szeroki oraz wąski⁶⁷⁹. Zgodnie z szerokim⁶⁸⁰ ujęciem wyróżnia się trzy roszczenia powstające w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego, dokładniej między wierzycielem a dłużnikiem podatkowym. Ten rodzaj roszczeń przysługuje wierzycielowi podatkowemu względem podatnika lub innego podmiotu stosunku prawnego i dotyczy roszczeń podatkowych, roszczeń wobec osoby zobowiązanej⁶⁸¹ oraz roszczeń o zapłatę

⁶⁷⁵ M. Popławski, *Roszczenia podatkowe – specyfika i klasyfikacja*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2007, s. 93.

⁶⁷⁶ M. Popławski, *Niewłaściwe roszczenia podatkowe pojęcie, specyfika i przyczyny powstania*, <https://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law-doplnek/files/pdf/Poplawski.pdf> [dostęp: 19.07.2024].

⁶⁷⁷ Przykładowo należy wskazać podatek od towarów i usług czy podatek akcyzowy.

⁶⁷⁸ M. Popławski, *Charakter prawny instytucji zwrotu podatku*, PiP 2007, nr 9, s. 77.

⁶⁷⁹ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 130.

⁶⁸⁰ Ten rodzaj roszczeń jest właściwy dla systemu prawnego Niemiec.

⁶⁸¹ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 133.

innej należności podatkowej⁶⁸². Ujęcie szerokie roszczeń wskazuje na możliwość ubiegania się od organu podatkowego o bezpośredni lub pośredni zwrot podatku. W tej sytuacji następuje niejako odwrócenie roli wierzyciela podatkowego, mianowicie organ podatkowy staje się dłużnikiem, natomiast podatnik – wierzycielem. Tym samym oba podmioty mogą wskazać na zwrot świadczeń podatkowych. Istotne jest również nawiązanie relacji pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem, powstającej z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie roszczeń. Przez szerokie ujęcie roszczenia rozumie się także pojęcie obejmujące swym zakresem obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, stratę czy nadpłatę itp.⁶⁸³ Węższa koncepcja roszczeń⁶⁸⁴ pojmowana jest jako wynikająca z ustaw podatkowych możliwość uzyskania roszczeń podatkowych na zasadzie prawa podmiotu do uzyskania zwrotu nadpłaty⁶⁸⁵. Do nadpłaty zalicza się także odsetki, kary porządkowe czy również wynikający z norm prawa zwrot na mocy decyzji. Pojęcie roszczeń podatkowych może być także łączone z uprawnieniami organu podatkowego do żądania uiszczenia długu podatkowego.

Analiza pojęcia roszczenia podatkowego prowadzi do wniosku, że roszczeniami podatkowymi będą uprawnienia do żądania od podmiotu administracji publicznej (organu podatkowego) odpowiedniego zachowania w celu zabezpieczenia realizacji uprawnień podatkowych podmiotu biernego (podatnika) stosunku prawnopodatkowego w instytucjach prawa materialnego⁶⁸⁶.

Relację roszczeń podatkowych z uprawnieniem można zobrazować poprzez uprawnienia materialne wywodzące się z instytucji prawa podatkowego. Uprawnieniem jest m.in. zwrot podatku czy nadpłata, powodujące z kolei powstanie szczególnych uprawnień, jakimi są tytułowe roszczenia podatkowe. Szczegółność tego typu uprawnień polega na możliwości żądania od organu podatkowego określonego zachowania, które prowadzić będzie do uzyskania przez podatnika świadczenia pieniężnego w postaci zwrotu nadpłaty, co można określić jako świadczenie odwrotne do przyjętego modelowego przykładu świadczenia podatkowego na rzecz skarbu państwa. Oznacza to, że związek publicznoprawny występuje w charakterze dłużnika, natomiast podatnik w charakterze wierzyciela.

⁶⁸² Przykładowo opłatę za zwłokę czy kary za zwłokę w składaniu dokumentów.

⁶⁸³ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006, s. 478.

⁶⁸⁴ Ten rodzaj roszczeń jest właściwy dla systemu prawnego Estonii, a także dla systemu prawnego Anglii.

⁶⁸⁵ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 134.

⁶⁸⁶ *Ibidem*, s. 136.

5. Podsumowanie

Rozważania w drugim rozdziale oscylowały wokół trzech kluczowych aspektów: wyznaczenia podstawy normatywnej uprawnienia, określenia publicznego prawa podmiotowego oraz określenia i formułowania uprawnień w prawie publicznym.

I. Za główną podstawę normatywną należy przyjąć Konstytucję RP, w szczególności zawartą w niej zasadę wolności i praw, obejmującą swoim zasięgiem szereg norm konstytucyjnych, których zadaniem jest ograniczenie ingerencji przez organy państwowe w sferę przysługujących jednostce praw. Podstawę normatywną uprawnienia w ujęciu węższym kształtują akty prawa międzynarodowego oraz akty niższego rzędu stanowione przez prawodawcę, takie jak ustawy, rozporządzenia oraz akty wykonawcze.

II. Poprzez wyartykułowanie w przepisach Konstytucji RP wolności i praw można przyjąć wnioski o współzależności i wspólnej relacji tych instytucji z uprawnieniem. Zaznaczyć należy, że w najszerszym zakresie przysługuje podmiotowi wolność, którą niejako nabył wraz z godnością w dniu narodzin. Z kolei wolność ograniczona jest prawem, więc prawa będą ograniczały wolność, co oznacza, że przysługują w węższym zakresie. Natomiast uprawnienie wywodzi się z prawa, jest ograniczone prawem i tym samym oznacza najwęższą kategorię pojęciową. Co więcej, prawa mogą zawierać w sobie kilka uprawnień. Wyznacza to podstawę do analizy uprawnień na gruncie prawa podatkowego i określenia uprawnień w tym obszarze w kolejnym rozdziale.

III. Analiza doktryny skłania do refleksji o zróżnicowanym charakterze uprawnienia. Kategoria uprawnienia przyjmuje różną formę w zależności od gałęzi prawa oraz sytuacji prawnej podmiotu. Uprawnienie może przybrać również różną formę pojęciową, taką jak m.in. prawo, wolność czy prawo podmiotowe. Na gruncie literatury przedmiotu oraz orzecznictwa kwestie te są zbadane w sposób wyczerpujący, natomiast w języku potocznym pojęcia te używane są zamiennie. Podjęcie problematyki definiowania pojęć powinno stać się ważnym przedmiotem w prawotwórstwie, równie istotnym jak stosowanie środków techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność przepisów prawa. Stanowi to podstawę do zagadnienia braku definicji uprawnień podatnika w przepisach prawa podatkowego. Wnioski świadczą o zróżnicowanym charakterze uprawnienia, wobec tego będzie to stanowiło

pole do konfrontacji analizy uprawnień w teorii prawa a uprawnień w prawie podatkowym.

IV. Istotną kwestią poruszoną w rozdziale, a związaną z normatywną podstawą jest koncepcja interesu publicznego, która zakłada dwa podejścia do zagadnienia uprawnienia: uniwersalistyczne oraz indywidualne. Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że interes publiczny (interes ogółu) powinien również zakładać ochronę interesu jednostki, zapewniając jej tym samym możliwość uzyskania uprawnień, celem zabezpieczenia własnego, indywidualnego interesu.

V. Wskazano również na konstytucyjne podstawy formułowania uprawnień oraz wpływ zasad techniki prawodawczej na formułowanie uprawnień w prawie publicznym. Przy formułowaniu publicznego prawa podmiotowego istotna jest charakterystyka systemu prawnego w zakresie norm kompetencyjnych. W rozważaniach nad Konstytucją RP jako aktem prawodawczym ważne są dwie kwestie: do jakich podmiotów skierowana jest norma kompetencyjna, a także czy charakterystyka czynności konwencjonalnej kompetentnego podmiotu jest częścią treści normy kompetencyjnej. Tym samym stanowi to punkt wyjścia do zbadania formułowania uprawnień i właściwych norm prawnopodatkowych odpowiadających za ich podstawę. Ponadto należy zwrócić uwagę na pojęcie interesu publicznego jako fundament do przesłanki ważnego interesu podatnika.

VI. Wyróżniono podział formułowanych uprawnień w prawie publicznym. Przyjęty podział w literaturze pozwoli na wyróżnienie w kolejnych rozdziałach uprawnień na gruncie prawa podatkowego i ich dogłębnej analizy. Wyróżnia się m.in. uprawnienia materialnoprawne oraz uprawnienia procesowe, natomiast główne kategorie uprawnień stanowią uprawnienia proste oraz złożone.

VII. Poruszono także problematykę porozumień w prawie publicznym. Jako wnioski przedstawia się pogląd o konkretyzacji prawa przez organ w sposób autorytarny, lecz poprzez normy prawne i w ich granicach. Rozważania uwidoczniły zarówno rolę organów administracji publicznej w nawiązywaniu stosunków prawnych, jak i możliwość autorytarnego rozstrzygnięcia tych stosunków, bez konieczności porozumienia się z jednostką, a więc porozumienie administracyjne nie świadczy o równorzędności stron, lecz wskazuje jedynie na możliwość ograniczenia władczego stosowania prawa przez organy administracji publicznej. Porozumienia w prawie publicznym związane będą z analizą umowy o współpracę oraz porozumień podatkowych, a więc nowych instytucji w przepisach prawa podatkowego.

VIII. Wyróżniono za doktryną również uprawnienia prawnofinansowe oraz uprawnienia prawnopodatkowe, a także roszczenia podatkowe. Pozwoliło to z całokształtu analizy prawa podatkowego, orzecznictwa oraz doktryny wyróżnić uprawnienia podatnika, które będą poddane szczegółowej analizie w rozdziale trzecim i czwartym.

ROZDZIAŁ III

Założenia dotyczące uprawnień podatnika w prawie podatkowym

1. Uwagi wstępne

Wykazanie w poprzednim rozdziale istoty uprawnień w prawie publicznym, w szczególności ich podstawy normatywnej oraz specyfiki ich konstruowania, pozwala w dalszej kolejności na wyodrębnienie uprawnień na gruncie prawa podatkowego. Wobec tego w rozdziale trzecim rozważania koncentrują się wokół zagadnienia uprawnienia jako komponentu treści zobowiązania podatkowego. Powszechnie w doktrynie przyjmuje się uprawnienia podatkowe czy uprawnienia podatnika. Wykazanie różnic między tymi pojęciami i ich zakresu przedmiotowego, ustalenie, a także ukazanie istoty uprawnienia podatnika umożliwi wysunięcie wniosków, w jaki sposób kształtuje się konstrukcja normatywna uprawnienia na każdym etapie zobowiązania podatkowego.

Punktem wyjścia w analizie prowadzonej w trzecim rozdziale jest ustalenie zakresu pojęcia uprawnień podatnika. Pojęcie to przyjmowane jest w doktrynie, a także ustawodawca wielokrotnie w przepisach prawa podatkowego używa terminu „uprawnienie” w odniesieniu do podatnika, jednocześnie nie podejmując próby zdefiniowania tego określenia w aktach prawnych. Zasadne jest zbadanie przedmiotowego zagadnienia w aktach normatywnych odnoszących się do osoby podatnika.

W piśmiennictwie powszechnie akceptowane są pojęcia uprawnień prawnofinansowych, uprawnień prawnopodatkowych oraz uprawnień podatkowych, stąd jednym z celów niniejszego rozdziału jest ustalenie, w jaki sposób w przepisach prawa podatkowego ustawodawca wyraża uprawnienia podatnika, istnieje bowiem podstawa do wyróżnienia tego pojęcia w prawie

podatkowym. Ustalenie zakresu pojęcia uprawnień podatnika może stanowić podstawę do przyjęcia przez ustawodawcę definicji przedmiotowego zagadnienia.

Problematyka pojęcia uprawnień podatnika musi być poprzedzona zbadaniem komponentów wchodzących w strukturę uprawnienia. W dalszej kolejności pozwoli to na próbę ustalenia pojęcia uprawnienia podatnika i jego zakresu przedmiotowego. Rozważania są kluczowe dla wykazania istoty uprawnienia poprzez analizę interesu prawnego oraz ważnego interesu podatnika jako przesłanek dla realizacji uprawnienia. Wyznaczenie istoty uprawnienia pozwoli na wyróżnienie i ustalenie struktury uprawnienia.

Poczynione rozważania w dalszej kolejności stanowią podstawę do zbadania poszczególnych uprawnień w ramach zobowiązania podatkowego i do przeprowadzenia w rozdziale czwartym analizy kluczowej kwestii, która odnosi się roli uprawnienia podatnika na każdym etapie zobowiązania podatkowego.

2. Pojęcie uprawnień podatnika

2.1. Problematyka definicji uprawnień podatnika w Ordynacji podatkowej

Przyjęcie uprawnień podatnika na gruncie prawa podatkowego jest następstwem przyjęcia konstrukcji stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym⁶⁸⁷. W art. 3 o.p. ustawodawca podaje szereg definicji zawartych w ustawie, jednocześnie w przytoczonym artykule brakuje definicji legalnej uprawnień podatnika. Jednakże nie ulega większej wątpliwości, że ustawodawca w konstrukcji zobowiązania podatkowego wyróżnił instytucję uprawnień podatnika, mimo braku zdefiniowania tego pojęcia zarówno w odniesieniu do podatnika, jak i do uprawnień organów podatkowych.

Potwierdzeniem tezy o występowaniu w o.p. i zobowiązania podatkowego, i uprawnienia podatnika jest przykładowo art. 65 o.p., który stanowi, że skorzystanie z instytucji potrącenia z art. 64 o.p. jest uprawnieniem podatnika, oraz art. 75 § 2 o.p., który określa uprawnienie podatnika do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Analiza art. 5 o.p. wskazuje, że ustawodawca skupia

⁶⁸⁷ Zob. M. Militz, [w:] M. Bącal *et al.*, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 77; zob. także P. Borszowski, *Elementy...*, s. 178 oraz A. Goettel, *Podatkowoprawne skutki zawarcia i ustania małżeństwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 60 i n.

się przede wszystkim na aspekcie obowiązku podatkowego i biernym udziale podatnika, wskazując, w jaki sposób ten obowiązek ma być wykonany.

Konstrukcje definicji związane są ze środkami techniki prawodawczej, które mają za swój przedmiot zapewnienie elastyczności prawa podatkowego, jak też definiowanie pewnych pojęć w celu ograniczenia obszaru nieostrości w prawie podatkowym. Zasadniczy problem to analiza, czy zdefiniowanie pojęcia uprawnień podatnika przyczyni się do umocnienia pozycji podatnika w relacji stosunku prawnego w prawie podatkowym. Rozważyć należy także, czy uzasadnieniem braku przedmiotowej definicji jest elastyczność prawa podatkowego w tym obszarze, czy celem ustawodawcy powinno być dążenie do ograniczenia pojęć nieostrych w prawie podatkowym.

Trudno wskazać, nie tyle w prawie podatkowym, co w prawie w ogóle, taki kształt regulacji, składający się jedynie z definicji legalnych czy poprzez środki techniki prawodawczej zapewniające elastyczność⁶⁸⁸. Ustawodawca, posługując się w przepisach pojęciem uprawnienia, a w wielu przepisach jest ono kluczowe do stosowania danej normy, nie sięga wprost po pojęcie uprawnień podatnika, a używa określeń powszechnie uważanych za synonimy tego wyrażenia typu: „ma prawo”, „prawo do”, „może” czy samo „uprawnienie” itp. Tym samym uprawnienie podatnika przyjmuje formę elastyczną, która sprowadza się do podjęcia przez podatnika określonego działania, mającego wywołać określone – w domyśle korzystne dla podatnika – skutki prawne.

Kluczowe dla dalszej części publikacji jest zbadanie potrzeby ustalenia definicji legalnej uprawnień podatnika przez ustawodawcę oraz zastosowanie środków techniki prawodawczej zapewniającej elastyczność prawa podatkowego w tym obszarze. Nie ma wątpliwości, iż postulowanie wprowadzenia definicji legalnych do prawa podatkowego ograniczy nieostrość tych przepisów, jednakże istnieje ryzyko, czy w ramach zdefiniowanego pojęcia, wewnątrz definicji, ustawodawca również nie użyje pojęcia nieostrych, co przełoży się na rozszerzenie obszaru nieostrości na definiowane pojęcie⁶⁸⁹.

Punktem wyjścia w przypadku formułowania definicji legalnych są determinanty ograniczające obszar nieostrości⁶⁹⁰. Obszar nieostrości pojęcia uprawnień podatnika odnosi się do ujęcia tego wyrażenia w taki sposób, aby zwrot

⁶⁸⁸ P. Borszowski, *Definiowanie...*, s. 190.

⁶⁸⁹ *Ibidem*, s. 193.

⁶⁹⁰ A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2019, s. 67.

był użyty w ramach pewniej korzyści podatnika, wynikającej z jego definicji. Powstaje problem co do oceny obszaru nieostrości, który miałby być ograniczony. Bezsprzecznie przy definicjach legalnych ograniczenie nieostrości musi być także związane z dopasowaniem odpowiednich zwrotów użytych w formułowaniu definicji. Istnieje bowiem obawa, że w praktyce może powstać problem wynikający z obszaru nieostrości, który spowoduje, że początkowa część definicji nie będzie odpowiadała całości. Nie ulega wątpliwości, że termin uprawnienie i jego powszechna definicja⁶⁹¹ zawiera w sobie wyrazy nieostre, stąd determinant nieostrości został spełniony. Wystarczy bowiem, że jeden termin znajdujący się w definicji wyrażenia „uprawnienie” będzie nieostry, w konsekwencji całe wyrażenie staje się nieostre. Obszar nieostrości odpowiadający wyrażeniu „uprawnienie” dotyczy przesłanek, które powinny zaistnieć, aby można przyjąć, że termin uprawnienie odnosi się do ciągu czynności, które będą podstawą do realizacji treści uprawnienia. Przyjąć można, że będzie chodziło o uruchomienie pewnej wiązki uprawnienia, która zrealizuje to uprawnienie. Sama nieostrość jest konsekwencją wyrażenia „uprawnienie”, ponieważ jest to wynikiem działania⁶⁹² wprawdzie określonego przepisami prawa podatkowego, jednakże niewyrażonego wprost, lecz poprzez inne określenia, stanowi to pewnego rodzaju uproszczenie zastosowane przez ustawodawcę. Niemniej obszar nieostrości jest ograniczony do czynności podjętych przez podatnika w celu uruchomienia wiązki uprawnienia. Chodzi więc o wyznaczenie momentu, od którego można przyjąć, że zachowanie konkretnego podmiotu spełnia przesłanki do uznania go za podmiot uprawniony. Dlatego powstaje pytanie, czy obszar nieostrości wyrażenia „uprawnienie podatnika” wykazuje podstawy do formułowania definicji legalnej tego pojęcia. Trudności może powodować także moment uruchomienia wiązki uprawnienia i realizacja elementów definicji. Wskazać należy na różne etapy uruchomienia uprawnienia oraz czynności niezbędne do jego realizacji.

Bazując na art. 146 r.z.t.p., jednym z głównych determinantów jest ograniczenie obszaru nieostrości w prawie podatkowym⁶⁹³. Determinant ograniczający stopień nieostrości przy wyrażeniu „uprawnienie podatnika” musi być

⁶⁹¹ Według *Słownika języka polskiego* uprawnienie to „prawo do czegoś przysługujące lub nadane komuś”, <https://sjp.pwn.pl/sjp/uprawnienie;2533152.html> [dostęp: 19.07.2024].

⁶⁹² Uprawnienie może także dotyczyć zaniechania działania.

⁶⁹³ W art. 146 ust. 1 pkt 1–4 ustawodawca wskazuje, kiedy należy sformułować definicje danego określenia.

poprzedzony analizą formułowania kształtu zwrotu definiowanego, ponieważ niezastosowanie determinantu ograniczającego nieostrość w ramach tworzenia zwrotu oznacza brak podstawy do utworzenia definicji legalnej przedmiotowego pojęcia.

Badając właściwy stopień ograniczenia nieostrości, analizy wymaga także kwestia rozgraniczania pojęcia „uprawnienie” od pojęcia „uprawnienie podatnika”, w zależności bowiem od stanów faktycznych element wyodrębnienia podmiotów jest o tyle istotny, że samo uprawnienie może odnosić się do różnych podmiotów, natomiast uprawnienie podatnika wyłącznie do podmiotu biernego stosunku prawnego. Ustawodawca nie może ograniczać się wyłącznie do zdefiniowania pojęcia uprawnienia, gdyż nieostrość tego wyrażenia wymaga pewnych ograniczeń z uwagi na sposób postrzegania tego pojęcia. Należałoby zwiększyć stopień ograniczenia obszaru nieostrości poprzez wskazanie na osobę podatnika czy katalog podmiotów i konkretne czynności będące ogranicznikiem zawężającym zakres czynności stanowiących o uprawnieniu.

Wskazać także należy na budowę uprawnienia, tj. sformułowanie wyrażenia „uprawnienie podatnika”. Rzeczownik „uprawnienie” wskazuje na pewną czynność, do której podmiot ma prawo, a więc może podjąć pewne czynności lub od nich odstąpić. Słowo „może” jest o tyle kluczowe, że wskazuje na pewne możliwości, jakie przysługują podmiotowi w celu realizacji jego interesu. Nie wszystkie czynności będą więc określane uprawnieniem, gdyż część z nich może stanowić o obowiązkach, lub też w ramach obowiązków będą przysługiwały pewne uprawnienia, czy też w ramach uprawnienia podmiot będzie także zobowiązany do spełnienia określonych obowiązków w celu uruchomienia wiązki uprawnienia czy też realizacji uprawnienia. Natomiast drugi człon wyrażenia „uprawnienie”, tj. dopełniacz „podatnika”, odnosi się do podmiotów będących stroną stosunku prawnego, a rzeczownik odnosi się do samej osoby podatnika. Warto przy tym więc zauważyć, że zwrot „podatnika” może budzić pewne wątpliwości z uwagi na niewskazanie rozmiaru liczbowego podmiotów odnoszących się do tego zwrotu. Przecież może przybrać formę jednoosobową i odnosić się wyłącznie do osoby podatnika, lub także może przyjąć liczbę mnogą i odnosić się do pojęcia strony stosunku prawnego, toteż obejmować dwa lub więcej podmiotów stosunku prawnego. Niemniej liczba podmiotów określanych jako strona stosunku prawnego nie ma większego znaczenia, z uwagi na to, że chodzi o możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania się przez podatnika, więc nie ma znaczenia, czy chodzi o jeden podmiot,

czy o podmioty połączone podatkowo-prawnym stanem faktycznym, a występujące we wspólnym interesie.

Rozporządzenie w sprawie r.z.t.p. wskazuje także na determinanty wieloznaczności czy niezrozumiałości określenia, co w przypadku uprawnienia nie budzi większej wątpliwości w odniesieniu do znaczenia tego słowa, którego znaczenie powszechnie jest znane i stosowane. Nie ma powszechnych zastrzeżeń, co ono oznacza. Natomiast wieloznaczność może polegać na używaniu tego określenia zamiennie w nawiązaniu do osoby podatnika oraz organu podatkowego, ponieważ w treści o.p. ustawodawca nie używa wprost pojęcia „uprawnienia podatnika”, lecz samego pojęcia „uprawnienia”. Jednakże z treści przepisów jasno wynika, do jakiego podmiotu odnosi się określona norma prawna. Wieloznaczność może także stwarzać wątpliwości z uwagi na niejednolite używanie tego określenia przez ustawodawcę, a stosowane jest w przytoczanych już innych znaczeniach o równorzędnym znaczeniu, co może stwarzać pewne dylematy w rozumieniu tych przepisów.

Dalsze determinanty wskazują na potrzebę ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Zdaje się, że argument pojęcia „uprawnienie podatnika” nie wymaga głębszej analizy. Jest to pojęcie nieostre, lecz na tyle ugruntowane w teorii prawa i w języku powszechnym, że jego stosowanie nie powinno budzić większych zastrzeżeń.

Ograniczenie obszaru nieostrości pojęcia uprawnień podatnika należy rozpatrywać także poprzez sam cel oraz zakres unormowań. Ukształtowanie obszaru nieostrości, który wymaga ograniczenia, może być w rezultacie wyjściem poza wyznaczony przez ustawodawcę cel i błędnie określić zakres regulacji, a wynieść nieostrość poza cel regulacji, założony przez ustawodawcę przy definiowaniu określenia.

Ocena zasadności nieograniczenia obszaru nieostrości w przypadku definicji uprawnień podatnika jest dość dyskusyjna. Zdaje się, że lepszym zabiegiem ustawodawcy byłoby dokonanie pewnego ograniczenia nieostrości do wszelkich praw podatnika, nie ograniczając się jedynie do uprawnień, które mają węższy zakres pojęciowy od praw. Warto zaznaczyć, że zwrot „uprawnienie podatnika” wskazuje na pewne czynności mające wywołać określoną korzyść podatnika, stąd problematyczna jest ocena obszaru nieostrości, który miałyby być ograniczony przedmiotową definicją. Przede wszystkim należy zwracać szczególną uwagę przy doborze zwrotów mających wypełnić część składową definicji.

Stąd wniosek, że ustawodawca podatkowy dokonał świadomego wyboru, ograniczając się jedynie do używania określenia „uprawnienie”⁶⁹⁴ w odniesieniu do podatnika. Zaniechanie definiowania pojęcia „uprawnień podatnika” w przepisach o.p. wydaje się celowym zabiegiem ustawodawcy, poprzez rozumienie pojęcia „uprawnień podatnika” intuicyjnie. Uprawnienie w powszechnym rozumieniu polega na przyjęcia określonego modelu zachowania. Ponadto – jak już wykazano w niniejszej pracy – stosowanie pojęć właściwych dla prawa cywilnego w prawie podatkowym przez organy podatkowe nie jest niczym nowym.

Ponadto, pomimo braku definicji „uprawnień podatnika” organy podatkowe, jak również sądy administracyjne⁶⁹⁵ nie miały wątpliwości prawnych co do używania tego określenia w odniesieniu do pewnych praw podatnika, używając ich zamiennie z innymi – już przytaczanymi – określeniami jak „prawo”, „może” itp. Wspólnym mianownikiem tych pojęć jest podejmowanie działań mających przynieść określone korzyści w relacji zobowiązania podatkowego.

Brak definicji uprawnień podatnika wynika przede wszystkim ze zróżnicowania zakresu tego pojęcia. Niemniej poszukując elementów składowych dla definicji „uprawnień podatnika”, należałoby podjąć próbę zdefiniowania tego pojęcia na potrzeby niniejszej pracy, co przełoży się na dalszą analizę tego zagadnienia.

Autonomia prawa podatkowego⁶⁹⁶ odnosi się do tworzenia własnych konstrukcji prawnych, dotyczących suwerenności ustawodawcy podatkowego oraz relacji pomiędzy normami prawa podatkowego a normami innych gałęzi prawa⁶⁹⁷. Ukształtowanie zobowiązania podatkowego odbywa się poprzez wykorzystanie pojęć z innych gałęzi prawa, a także tworzenie własnych pojęć⁶⁹⁸.

Przyjęcie tej tezy poparte jest m.in. przez autonomię pojęciową. Zakładając, że system prawny zintegrowany jest w stopniu pozwalającym na budowę definicji określonego pojęcia w przepisach, które stanowią jedną gałąź prawa, a pozwalałyby na stosowanie tego pojęcia w innych gałęziach systemu prawa, to definicje pojęć, które występują przykładowo na gruncie prawa cywilnego, należałoby stosować również na gruncie prawa podatkowego⁶⁹⁹. Ustawodawca, przyjmując

⁶⁹⁴ Także innych określeń przywołanych w niniejszej części pracy.

⁶⁹⁵ Zob. wyrok WSA w Opolu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Op 338/13, LEX nr 1432559.

⁶⁹⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., I FSK 390/14, LEX nr 1783228.

⁶⁹⁷ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PP 2003, nr 10, s. 12 i n.

⁶⁹⁸ P. Borszowski, *Działalność...*, s. 57.

⁶⁹⁹ M. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo...*, s. 17.

koncepcję autonomii prawa podatkowego, w tym autonomię pojęciową, definiuje w prawie podatkowym własne pojęcia, w tym pojęcie podatnika.

Definicję podatnika ustawodawca podatkowy zawarł w art. 7 o.p. Zgodnie z jej § 1 podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Ta definicja jest uznawana w doktrynie za klasyczną⁷⁰⁰, w której jako główną cechę wskazuje się „podleganie obowiązkowi podatkowemu”. W przypadku orzecznictwa należy zauważyć, że wskazana definicja nie budzi raczej większych wątpliwości⁷⁰¹. Zawarta w art. 7 o.p. definicja uznawana jest za wyczerpującą i rozszerzanie jej o kolejne elementy nie jest wskazane, a w zasadzie jest bez znaczenia z punktu widzenia stosowania prawa.

Powyższe sformułowanie wskazuje na dwie zasadnicze kwestie. Po pierwsze, na logiczny⁷⁰² korelat „obowiązku”, jakim jest „uprawnienie”, a po drugie, jest to cecha istotna ze względu na wyodrębnienie kategorii prawnej podatnika⁷⁰³. Sprowadza się to do wyznaczenia istoty obowiązku podatkowego oraz określenia relacji podatnika jako z jednej strony podmiotu uprawnionego do pewnych czynności, a z drugiej strony – podmiotu będącego w obowiązku do spełnienia świadczenia podatkowego.

Celowe wydaje się ograniczenie możliwości zachowania się podatnika w określony sposób jedynie do sytuacji, w których uprawnienie posiada inny podmiot niż organ podatkowy. Postrzeganie uprawnienia podatnika jako wyboru możliwości zachowania w normatywnej istocie jest wiążącym określeniem prawnych konsekwencji zaistniałego stanu faktycznego na gruncie prawa podatkowego⁷⁰⁴.

Tym samym należy przyjąć, że podatnik będzie podmiotem uprawnionym, gdy można mu przypisać konkretny stan faktyczny, ujęty uprzednio po-

⁷⁰⁰ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 196.

⁷⁰¹ NSA zauważył, że „Definicja «podatnika», zarówno zawarta w art. 5 ustawy z 1993 r. o VAT, jak i w art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej, wyklucza możliwość rozszerzania atrybutów przynależnych jej z mocy prawa o pozaprawną cechę «podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku według stawek przypisanych»”. Wyrok NSA w Lublinie z dnia 18 czerwca 1999 r., I SA/Lu 452/98, LEX nr 37895.

⁷⁰² T. Chodkowski, [w:] E. Nieznański (red. nauk.), *Elementy logiki prawniczej. Definicje, podziały i typy argumentacji*, Iuris, Warszawa–Poznań 2000, s. 23.

⁷⁰³ A. Bartosiewicz, *Pojęcie podatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, KPP 2009, nr 2–3, s. 9.

⁷⁰⁴ J. Głuchowski, [w:] J. Głuchowski (red.), *Studia podatkowe*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1991, s. 29.

przez abstrakcyjny stan faktyczny zawarty w normie podatkowej. W momencie realizacji abstrakcyjnego stanu faktycznego podatnik staje się podmiotem potencjalnie uprawnionym⁷⁰⁵.

Pojęcie podatnika nierozzerwalnie połączone jest z głównym elementem stosunku prawnego – treścią. W przepisach o.p. wyraźnie akcentuje się podleganie „podatnika” obowiązкови podatkowemu. Ustawodawca podatkowy łączy status podatnika z obowiązkiem podatkowym, jednak związek rozumiany jest w znaczeniu wąskim, jako sytuacja prawna poprzedzająca zobowiązanie podatkowe⁷⁰⁶. Podmiotem stosunku prawnopodatkowego jest podatnik, jak również inne podmioty, na które ustawodawca podatkowy nakłada określone obowiązki lub przyznaje określone uprawnienia. Podmiotem podatku będzie podmiot wynikający z ustawy. Podmiot ten może podlegać obowiązкови podatkowemu, a także być podmiotem uprawnionym, lecz uwarunkowane jest to od spełnienia ustawowych przesłanek związanych z powstaniem obowiązku podatkowego⁷⁰⁷. Status podatnika ma charakter obiektywny⁷⁰⁸.

Podatnik jako podmiot, na którym ciąży wynikający z ustawy podatkowej obowiązek podatkowy, wskazany jest poprzez treść prawa materialnego. Ustawodawca poprzez prawo materialne rozstrzyga o kręgu podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy, a także wskazuje na uprawnienie. Natomiast podleganie obowiązкови podatkowemu warunkuje uzyskanie statusu podatnika, bez znaczenia pozostaje, czy podatnik w konsekwencji będzie podmiotem zobowiązania podatkowego⁷⁰⁹. Stąd pojęcie podatnika łączone jest z obowiązkiem podatkowym, którego treść wskazuje na zakres oraz charakter obowiązku, a także pośrednio uprawnienia⁷¹⁰.

Status podatnika uwarunkowany jest objęciem podmiotu obowiązkiem podatkowym, na co wskazuje płaszczyzna normatywna o.p.⁷¹¹, w której usta-

⁷⁰⁵ Należy tutaj rozumieć podmiot zakwalifikowany do kategorii objętej swoim zakresem przez określony podatek.

⁷⁰⁶ A. Gomułowicz, *Podstawowe konstrukcje prawne w Ordynacji podatkowej, cz. I*, M. Pod. 1998, nr 4, s. 100.

⁷⁰⁷ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 99–102.

⁷⁰⁸ Zob. wyrok WSA z dnia 23 września 2018 r., III SA/Wa 848/08, LEX nr 465705.

⁷⁰⁹ B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1999, s. 30.

⁷¹⁰ M. Gintowt-Jankowicz, *Płatnik w prawie podatkowym PRL*, PiP 1965, nr 8–9, s. 265.

⁷¹¹ A. Bartosiewicz, *Pojęcie...*, s. 9.

wodawca podatkowy zawarł w postaci zindywidualizowanej obowiązek podatkowy⁷¹².

Obowiązek podatkowy rozumiany jest w wąskim znaczeniu, które służy określeniu zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego podatku, a uzyskanie statusu podatnika nie jest łączone bezpośrednio z art. 7 § 1 o.p. Objęcie podatnika podatkowymi obowiązkami instrumentalnymi, które wraz z obowiązkiem zapłaty składają się na obowiązek podatkowy, pojmowane jest w sposób szeroki w odniesieniu do pojęcia podatnika⁷¹³. Wobec tego pozycja podatnika stanowi konsekwencję zaistnienia przedmiotu podatku, a w szczególności status podatnika łączony jest z zaistnieniem zdarzenia, które jest przedmiotem podatku.

Analizowana definicja z art. 7 § 1 o.p. powszechnie przyjmowana jest za podstawową definicję podatnika⁷¹⁴. Legalność tej definicji określa szeroko krąg podmiotów objętych zakresem tego pojęcia⁷¹⁵. Z kolei stosownie do art. 7 § 2 o.p. ustawa podatkowa może ustanowić podatnikiem również inne podmioty niż te, o których stanowi art. 7 § 1 o.p. Regulacja z art. 7 § 2 o.p. osłabia znaczenie definicji legalnej z art. 7 § 1 o.p. i w ten sposób czyni ją niepełną⁷¹⁶, a także powoduje, że katalog z art. 7 § 1 o.p. nie jest katalogiem zamkniętym. Osłabienie definicji podatnika w Ordynacji podatkowej powoduje zredukowanie znaczenia tego pojęcia ze względu na to, że to, czy dany podmiot będzie posiadał status podatnika, należy rozstrzygać na gruncie ustaw szczegółowego prawa podatkowego⁷¹⁷.

Artykuł 7 § 2 o.p. wskazuje także krąg podmiotów, które można uznać za podatnika, umożliwia utworzenie tzw. zbiorowych podmiotów podatkowych⁷¹⁸. Za podmiot zbiorowy uznaje się przykładowo małżonków, korzystających z uprawnień zawartego w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., dotyczącego wspólnego

⁷¹² Literatura przedmiotu wskazuje, że pojęcie podatnika może być rozpatrywane w kilku kategoriach. W szczególności na gruncie teorii prawa, a także normatywnej, w obszarze ogólnego prawa podatkowego oraz szczegółowo na podstawie konkretnych ustaw podatkowych. J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Glosa” 1999, nr 1, s. 6.

⁷¹³ A. Bartosiewicz, *Pojęcie...*, s. 9.

⁷¹⁴ *Ibidem*, s. 16.

⁷¹⁵ M. Niezgodka-Medek, [w:] S. Babiaryz *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 45.

⁷¹⁶ R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 62.

⁷¹⁷ Przykładowo pojęcie podatnika ustawodawca podatkowy definiuje również w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. Stosownie do przywołanego przepisu podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

⁷¹⁸ R. Mastalski, *Ordynacja...*, s. 64.

rozliczenia zeznania rocznego⁷¹⁹. Jednakże obowiązek podatkowy ciąży na każdym z małżonków osobno, co oznacza, że oboje są oddzielnymi podatnikami. Tym samym uprawnienie do wspólnego rozliczenia nie jest odejściem od reguły wskazującej na małżonków jako oddzielnych podatników. Brakuje bowiem podstawy prawnej, która nadawałaby podmiotowość podatkową małżeństwu, stąd przyjmuje się, że każdy z małżonków jest oddzielnym podmiotem podatku, a skorzystanie z uprawnienia do wspólnego rozliczenia ma na celu obniżenie zobowiązania podatkowego, a nie uzyskanie oddzielnego statusu podatnika w stosunku prawnopodatkowym⁷²⁰.

Podmioty inne niż wymienione w art. 7 § 1 o.p. są podmiotami odmiennymi niż osoby fizyczne, osoby prawne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a które ustanowione są zgodnie z przepisem. Wobec tego podmiot z art. 7 § 2 o.p. cechuje odrębna zdolność podatkowo-prawna⁷²¹. Ustawodawca, używając w poszczególnych ustawach określenia „podatnik” w odniesieniu do podmiotów, których nie dotyczy podleganie obowiązkowi podatkowemu, czyni to stosownie do klauzuli zawartej w art. 7 § 2 o.p.

Wobec tego przyjąć należy tezę, że ustawodawca podatkowy ustanawia podatnikami podmioty będące również innymi niż te, które podlegają obowiązkowi podatkowemu. Powodem takiego zjawiska są głównie cele pozafiskalne, przyjmując za cel uczynienia z określonego podmiotu podatnika, a następnie obciążenie go obowiązkiem podatkowym. Ustawodawca podatkowy, czyniąc określone podmioty podatnikami, realizuje pośrednio również cele pozafiskalne. Ustawy podatkowe mogą takim podmiotom (podatnikom) przyznać szczególne uprawnienia oraz obowiązki. Warto zauważyć, że te uprawnienia i obowiązki nie składają się na wierzytelność związku publicznoprawnego na rzecz podatnika oraz odpowiadający mu dług podatnika, traktowanego jako dłużnik w stosunku prawnopodatkowym⁷²². Brak obowiązku podatkowego po stronie podmiotu (podatnika) powoduje brak wejścia podmiotu w zobowiązaniowy stosunek prawnopodatkowy⁷²³.

Przyjmując, że z definicji podatnika zawartej w art. 7 o.p. wynika, że na mocy ustaw podatkowych na podatniku ciąży obowiązek podatkowy, logicznym

⁷¹⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, 2048, z 2017 r. poz. 60, 528.

⁷²⁰ H. Litwińczuk, *Wspólna działalność gospodarcza rodziny a podatki*, PP 1996, nr 8, s. 8.

⁷²¹ A. Bartosiewicz, *Pojęcie...*, s. 16.

⁷²² *Ibidem*.

⁷²³ Zaznaczyć należy, że może stać się stroną lub podmiotem poprzez inną podstawę prawną.

jego korelatem powinno być uprawnienie⁷²⁴. Błędne jednak byłoby stwierdzenie, że uprawnienie podatnika stanowi korelat obowiązku podatkowego, ponieważ obowiązek podatkowy zastępuje to, co w prawie cywilnym nazywa się wolą bycia zobowiązanym. Poszczególne uprawnienia podatnika reguluje Ordynacja podatkowa, natomiast o tym, czy sprecyzowany podmiot będzie podatnikiem w określonym podatku – a tym samym czy zostanie podmiotem pewnych przedmiotowych uprawnień – decyduje wyłącznie konstrukcja ustaw podatkowych. Ustawodawca podatkowy wskazuje bezpośrednio, wyznaczając podatnika jako pewną kategorię podmiotów, którym przysługują uprawnienia do pewnych czynności⁷²⁵, lub wskazuje w konkretnym podatku na podmiot uprawniony⁷²⁶. Przedstawione przykłady to nie jedyne kryteria pozwalające wyodrębnić podatnika jako podmiot uprawniony. Z pewnością nie można się ograniczać do stwierdzenia, że uprawnieniem podatnika jest jedynie sama możliwość zapłaty podatku w wysokości wynikającej ze zobowiązania podatkowego⁷²⁷. Definicja podatnika łączy nie tyle przymiot podatnika ze zobowiązaniem podatkowym, co bardziej z obowiązkiem podatkowym i wynikającym z niego uprawnieniem. Zaznaczyć należy, że ciężący na podatniku obowiązek podatkowy nie zawsze będzie prowadził do obowiązku zapłaty podatku. Relacja obowiązku podatkowego do uprawnienia związana jest z pewnymi instrumentami prawnymi. Ciężący na podatniku obowiązek podatkowy skutek przysługujących podatnikowi pewnych uprawnień, np. w postaci zastosowania odpowiednich zwolnień podatkowych, może skutkować brakiem zobowiązania podatkowego. Podatnik, na którym ciąży obowiązek podatkowy, ale będący jednocześnie podmiotem pewnych uprawnień – wynikających z regulacji ustaw podatkowych – nie bę-

⁷²⁴ H. Dzwonkowski, M. Durczyńska, *Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia podatnika w ramach szacowania podstawy opodatkowania*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 213. Autorzy wskazują na szacowanie podstawy opodatkowania jako instytucję o charakterze szczególnym, gdzie uprawnienia podatnika stanowią korelat obowiązków organu podatkowego. Autorzy zwracają również uwagę na zależność wynikającą z nierównorzędnej pozycji stron w postępowaniu dotyczącym szacowania podstawy opodatkowania. Oczywiście należy mieć na względzie, że nie każdemu obowiązkowi odpowiada uprawnienie i odwrotnie.

⁷²⁵ Sytuacja występuje np. w podatku akcyzowym, gdzie wskazuje się, że podatnikami podatku akcyzowego są osoby fizyczne, prawne oraz jednostki nieposiadające osobowości prawnej.

⁷²⁶ Przykładowo w podatku od czynności cywilnoprawnych, gdzie wskazuje się, że obowiązek podatkowy (tym samym pewne uprawnienia, np. do zapłaty podatku w ustawowej wysokości) ciąży na kupującym.

⁷²⁷ Na uprawnienie jako możliwość zapłaty podatku w wysokości wynikającej z zobowiązania podatkowego wskazuje m.in. M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 80.

dzie podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku. Tym samym do uzyskania statusu podatnika nie jest konieczne powstanie ciężaru podatkowego, gdyż ciężar może nie powstać w wyniku relacji obowiązku podatkowego z uprawnieniem podatnika.

Należy podnieść także kwestię pewnych obowiązków instrumentalnych związanych z relacją obowiązku podatkowego z uprawnieniem podatnika w wyniku uzyskania przymiotu podatnika. Na podstawie ustaw szczegółowych prawa podatkowego podatnik może być zobowiązany do wykonania pewnych czynności związanych z uruchomieniem uprawnienia, którego treść w relacji z obowiązkiem podatkowym, będzie podstawą do braku zobowiązania podatkowego i tym samym nie powstanie obowiązek uiszczenia świadczenia podatkowego. O obowiązkach instrumentalnych związanych z uruchomieniem uprawnienia przez podatnika napisano w dalszej części pracy.

Przyjęcie definicji podatnika jako wyłącznie podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym i konsekwencją w postaci powinności zapłaty ciężaru podatkowego stanowiłoby podstawę do stwierdzenia niewystępowania uprawnień podatnika na gruncie prawa podatkowego. W związku z tym należy uznać, że podatnikiem jest każdy podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy, lecz także podmiot uprawniony do możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania. Zachowanie to może skutkować brakiem przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe w związku z nawiązaniem relacji mającej na celu pewną korzyść podatnika. Oczywiście uprawnienie w kontekście relacji do obowiązku podatkowego może przybrać również inne cele niż cel zniwelowania obowiązku zapłaty podatku. Toteż nie jest dyskusyjne, czy podatnik jest podmiotem uprawnionym, a zwrócić należy uwagę na kształt normatywny uprawnienia.

Podatnik jako strona stosunku prawnopodatkowego jest z zasady stroną zobowiązaną, jednakże w ramach obowiązków przysługują mu pewne uprawnienia. Analogicznie organ podatkowy z mocy prawa jest podmiotem, który cechuje władczość i podporządkowanie, ale również w ramach stosunku prawnopodatkowego organ ma obowiązek zrealizować lub co najmniej podjąć działania związane z realizacją uprawnienia podatnika wynikające z przepisów prawa podatkowego.

Potwierdzeniem tezy o podatniku jako podmiocie uprawnionym w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego są orzeczenia sądów oraz interpretacje podatkowe wskazujące na osobę podatnika jako podmiotu uprawnio-

nego⁷²⁸. Określenie statusu podatnika jako warunku określenia i przyznania konkretnych uprawnień skłania do zbadania problematyki definicji uprawnień podatnika w Ordynacji podatkowej oraz do podjęcia próby jej sformułowania.

2.2. Próba zdefiniowania pojęcia uprawnień podatnika

Uprawnienie podatnika jest zbiorem pewnych możliwości zachowania, które ustawodawca ujmuje w ramy prawne. Stanowi to pewną propozycję normodawcy, biorąc pod uwagę aspekt nierównorzędności stron w prawie podatkowym i próbę jej zminimalizowania. Ustawodawca określa w przepisach prawnych elementy składowe uprawnienia, stanowiące przedmiotowe uprawnienia. Innymi słowy chodzi o wskazanie pewnych charakterystycznych cech – wyznaczników, poprzez które aktywność podatnika uznawana jest za uprawnienie. Wyrażenia w ustawie podatkowej muszą być na tyle określone i pojemne, aby objąć nimi różne aktywności podatnika, aby nie budziło większych wątpliwości, że stanowią przejaw uprawnienia. Mogą być także wskazówką dla ustawodawcy przy tworzeniu kolejnych regulacji podatkowych, aby wyrażenia dotyczące uprawnień podatnika, a zawarte w ustawie podatkowej były ściśle określone. Chodzi o uniwersalne elementy składające się na uprawnienie i objęcie ich przypuszczalnymi zachowaniami podatnika, w szczególności gdyby budziły zastrzeżenia natury interpretacyjnej⁷²⁹.

Związane z uprawnieniem podatnika regulacje prawne stanowią punkt wyjścia do wprowadzonych przez ustawodawcę możliwości podejmowania okre-

⁷²⁸ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 12 września 2008 r., ITPP3/443-155/08/ZG, LEX nr 23085, „Firma nie prowadzi składu podatkowego, oleje nabywa ze składu podatkowego w kraju jako podmiot uprawniony – określony w § 13 ust. 2b pkt. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, które zwalnia od akcyzy wyroby ze względu na przeznaczenie na podstawie § 13 ust. 1 pkt 5”. Zob. także wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2014 r., II FSK 1886/12, LEX nr 1500151. Natomiast w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wskazuje się biuro rachunkowe jako przedsiębiorcę uprawnionego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg, który na podstawie umowy zawartej z podatnikiem świadczy usługi w tym zakresie. Zob. także: postanowienie WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 13/17, LEX nr 2370938; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/Rz 392/16, LEX nr 2096841; wyrok WSA w Opolu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Op 338/13, LEX nr 1563966; wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2014 r., I SA/Kr 1937/13, LEX nr 1497577; wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1157/15, LEX nr 2014272; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2014 r., I SA/Wr 1186/13, LEX nr 1490186; pismo z dnia 21 maja 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu ILPP2/443-352/09-2/ISN, LEX nr 23769.

⁷²⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 178.

ślonych działań przez podatnika. Rolą ustawodawcy podatkowego jest dobór odpowiednich sformułowań, aby wszelką działalność podatnika mającą poprawić jego nierównorzędną pozycję w relacji z organami podatkowymi ująć w ramy uprawnienia.

Jak już pisano, wprowadzenie definicji legalnej uprawnień podatnika miałyby uzasadnienie w przypadku wieloznaczności oraz nieostrości tego pojęcia, gdy pożądane jest ograniczenie nieostrości⁷³⁰. Rozwiązaniem jest także wprowadzenie karty praw podatnika, gdzie wyszczególnione powinny być wszystkie prawa podatnika. Tym samym ranga pozycji podatnika w relacji z organami podatkowymi bez wątpliwości byłaby wyższa, z uwagi na większy dostęp podatnika do przysługujących mu uprawnień. Warto nadmienić, że ustawodawca prowadził pracę nad projektem ustawy związanej z kartą praw podatnika⁷³¹. Poprzez ten dokument podatnik miałby możliwość zapoznania się ze swoimi uprawnieniami w ramach wszczęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej. Celem wprowadzenia karty praw podatnika miało być odbudowanie wiarygodności organów podatkowych oraz poprawa relacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Rola karty związana jest także z funkcją porządkującą, edukacyjną czy informacyjną⁷³².

Niemniej brak rozwiązań prawnych związanych z kartą praw podatnika skłania do podjęcia próby zdefiniowania zarówno pojęcia, jak i zakresu uprawnień podatnika na potrzeby niniejszej pracy.

Analizując regulacje podatkowe w odniesieniu do elastyczności niektórych pojęć, należy przyjąć, że stanowione prawo uzależnione jest od wielu czynników. Zasady techniki prawodawczej określają cechy, jakie powinny zawierać przepisy prawa. Wśród czynników zapewniających elastyczność tekstu aktu normatywnego znajdują się m.in. klauzule generalne, ich umiejscowienie w akcie normatywnym oraz ich treść, która wyznacza swobodę interpretacji⁷³³.

⁷³⁰ Art. 146 ust. 1 i 2 r.z.t.p.

⁷³¹ Projekt ustawy o Karcie Praw Podatnika: [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekt/8-020-1306-2019/\\$file/8-020-1306-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekt/8-020-1306-2019/$file/8-020-1306-2019.pdf) [dostęp: 19.07.2024].

⁷³² Ustawa zakłada zagwarantowanie podatnikowi m.in.: *prawa* do dobrego prawodawstwa podatkowego, *prawa* do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, *prawa* do domniemania rzetelności i dobrej wiary, *prawa* do prywatności, *prawa* do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, *prawa* do zaskarżenia rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, *prawa* do naprawienia szkody.

⁷³³ A. Hanusz, P. Krukowska-Siembida, *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, AUMCS 2016, vol. 63, nr 2, s. 181.

W przepisach o.p. znajduje się w zasadzie mało zwrotów czy wyrażeń, które odnoszą się do klauzul generalnych. Używane w normach prawnych o.p. określenie „uprawnienie” nie ma pod względem treści stałego zakresu.

Ustawodawca w strukturze przepisów prawa podatkowego dotyczących zobowiązania podatkowego nie odnosi się bezpośrednio do konstrukcji prawnej uprawnienia podatnika⁷³⁴. W celu ustalenia zakresu pojęcia uprawnienia podatnika należy odnieść się także do związku z pojęciem praw podatnika, uprawnień podatkowych i ich relacji z przedmiotowym zagadnieniem.

Pojęcie uprawnień podatnika jako pojęcie niedookreślone, niewystępujące w postaci definicji w o.p., mimo powszechnie znanego znaczenia, może stwarzać pewne problemy w rozumieniu go przez podatników. Przepisy dotyczące uprawnień podatnika mają charakter ogólny, są częścią przepisów prawnych i wskazują kryteria, aby uprawnienie było zrealizowane. Przepisy skierowane do podatnika stosującego prawo upoważniają go do uwzględnienia ich w swoich działaniach. Używanie przez ustawodawcę zwrotu „uprawnienie” nie ma stałego zakresu, ponieważ zakres pojęciowy uprawnienia nie ma stałego przedmiotu. Owszem, jest to prawo do żądania określonego zachowania organu, lecz to żądanie zawsze przyjmuje zróżnicowany zakres.

Przyjmując za punkt wyjścia uprawnienie cywilnoprawne⁷³⁵ jako podstawę uprawnienia w ogólności, wskazać należy, że wierzyciel według swojego uznania – ograniczonego przepisami prawa – może podjąć określone działania skutkujące uzyskaniem świadczenia lub w określonych warunkach zaniechać działania. Kryterium, które stanowi o uprawnieniu, uzależnione jest od interesu wierzyciela i będzie ograniczone wolą ustawodawcy, określającego granicę swobody w kreowaniu stosunków cywilnoprawnych. Wobec tego chodzi o podstawową cechę – element możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania i przede wszystkim korzystnego dla podatnika, chociaż w skrajnych przypadkach skorzystanie przez podatnika z przysługującego mu uprawnienia może okazać się dla niego niekorzystne⁷³⁶.

⁷³⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 178.

⁷³⁵ A. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 53.

⁷³⁶ Jako przykład można wskazać uprawnienie podatnika do wyboru formy opodatkowania. Dokonany wybór przez podatnika w dłuższej perspektywie może okazać się dla niego niekorzystny. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą, wybierając na dany rok podatkowy określoną formę opodatkowania, np. według skali podatkowej, może osiągnąć wyższy dochód, co będzie związane z przekroczeniem progu podatkowego i tym samym wyższą stawką podatkową niż w przypadku wyboru podatku liniowego.

Sformułowania kwalifikujące pewne czynności do kategorii uprawnień podatnika mają charakter nieostry i mogą być wieloznaczne, ponieważ ciężko wyróżnić prawa jako konkretne uprawnienia i przypisać im takie określenie, z uwagi na „rozrzucenie” uprawnień w treści całej o.p. Tworząc definicje uprawnień podatnika, należałoby ograniczyć nieostrość i wieloznaczność tego pojęcia, jednocześnie w sposób celowy zostawić pewną swobodę wyrażenia, które będą kreatorem elastyczności tej definicji. Elastyczność powinna być jednak ograniczona do pewnych ram definicji, zawężającej szerokie rozumowanie uprawnień podatnika. Tak sformułowana definicja byłaby pewnego rodzaju kompromisem między elastycznością pojęcia a legalną definicją.

Powstaje też pytanie, czy ustawodawca powinien zdefiniować uprawnienia podatnika wyłącznie w o.p. czy także w poszczególnych ustawach podatkowych, w każdej z nich bowiem obowiązek podatkowy powstaje zasadniczo w odmienny sposób. Tworzenie regulacji podatkowych przez prawodawcę, uwzględniając obowiązujące instytucje prawne czy konstrukcje podatków, musi mieć precyzyjny charakter, tym samym unikając tworzenia chaosu interpretacyjnego⁷³⁷.

Podatnik obciążony obowiązkiem zgodnie z przepisami prawa podatkowego powinien przyjąć określony model zachowania, natomiast organ podatkowy jest w stanie oczekiwania na określone zachowanie podatnika. Poza obowiązkiem ustawodawca nie posługuje się bezpośrednio pojęciem uprawnienia – odnoszącym się wprost do obowiązku na zasadzie korelatu. Ustawodawca podatkowy w o.p. i w konstrukcjach szczegółowych ustaw podatkowych dość często używa pojęcia uprawnienia⁷³⁸, stąd w odniesieniu do uprawnienia prawno-podatkowego określenie zachowania się nie będzie elementem wyłącznym⁷³⁹.

Analiza treści art. 5 o.p. wskazuje, że definicja zobowiązania podatkowego odnosi się do jego podstawy, tj. obowiązku podatkowego, wyznaczając działanie podmiotu biernego, tym samym nie odnosząc się do organu podatkowego jako podmiotu czynnego stosunku prawnego. Opierając się na przytoczonym przepisie, należy stwierdzić, że nałożony przez ustawodawcę obowiązek na jeden z podmiotów wyznacza także uprawnienia drugiego pod-

⁷³⁷ P. Borszowski, *Elastyczność a definicja działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla (red.), *Podatkowy slalom przedsiębiorcy*, Studia Finansowoprawne, nr 3, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2014, s. 43.

⁷³⁸ Przykładowo należy wskazać art. 68 § 3 pkt 1 o.p., który stanowi o uprawnieniu spadkobiercy.

⁷³⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 178.

miotu, mimo że stosunek zobowiązaniowy postrzegany jest głównie poprzez konstrukcję obowiązku⁷⁴⁰.

Ustawodawca podatkowy nie odnosi się bezpośrednio do uprawnienia do zapłaty świadczenia podatkowego przez podatnika, natomiast można przyjąć, że skoro wynikający z przepisów prawa obowiązek nakłada zobowiązanie na podatnika do zapłaty podatku, to podatnik posiada uprawnienie do uiszczenia świadczenia podatkowego w należnej wysokości. Należy tutaj odnieść się do art. 61 o.p., który przewiduje różne formy uiszczenia świadczenia podatkowego, a od podatnika zależy, jaki model zachowania się – co do formy zapłaty podatku – przyjmie. Oczywiście nie jest to wybór nieograniczony, a określony pewnymi warunkami, wynikającymi wprost z przepisów prawa podatkowego.

Definicja zobowiązania zawarta w k.c. określa modelowo relację w prostym stosunku typu zobowiązaniowego, natomiast w odniesieniu do prawa podatkowego należy przyjąć relację wynikającą z regulacji administracyjno-prawnych⁷⁴¹. Oznacza to, że uprawnienie będzie występowało w połączeniu z innymi instytucjami właściwymi dla prawa publicznego, głównie ze względu na władczy charakter norm prawa publicznego.

Powyższa analiza pozwala na przyjęcie tezy o zbyt szerokim zakresie pojęcia uprawnienia do możliwości dokonania przez ustawodawcę legalnej definicji tego pojęcia. Brak ustawowej definicji przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania podatnika skłania do próby ustalenia definicji w doktrynie, orzecnictwie czy w innych źródłach, które regulują przepisy prawa podatkowego.

Przy próbie zdefiniowania pojęcia „uprawnienia podatnika” należy odnieść się do szerszej kategorii pojęciowej, jaką są „prawa podatnika”, a także „uprawnień podatkowych”. Pozwoli na wyodrębnienie z całokształtu systemu prawa podatkowego „uprawnień podatnika” oraz na zbadanie relacji między tymi pojęciami. Wyznaczenie sytuacji prawnej podatnika oraz funkcjonowanie podatnika w systemie prawnym wskazują na istnienie praw podatnika, wobec tego należy zbadać treść, zakres, a także relacje, jakie zachodzą przy realizacji stosunku prawnego.

W literaturze przedmiotu istnieje klasyczna definicja praw podatnika⁷⁴², zakładająca podział praw odnoszących się do relacji podatnika z państwem. Na-

⁷⁴⁰ *Ibidem*, s. 180.

⁷⁴¹ R. Mastalski, *Prawo...*, 2006, s. 17.

⁷⁴² H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, <http://orka.sejm.gov.pl/> [dostęp: 19.07.2024].

tomiast uprawnienia podatnika traktowane są jako węższa kategoria pojęciowa i uważane za bardziej szczegółowe rozwiązania prawne. Szczegółowość oznacza rozwiązania prawne, które w konkretnej sprawie dają możliwość urzeczywistnienia prawa podatnika do ochrony własnego interesu⁷⁴³.

Konstytucja RP gwarantuje podatnikowi jako obywatelowi prawa – a w odniesieniu do prawa podatkowego – pozostawia do dyspozycji prawa jako stronie stosunku prawnopodatkowego. Oznacza to pojmowanie praw podatnika w szerokim i wąskim ujęciu. Definicję uprawnień podatnika można także sprowadzić do korzystania przez podatnika z dostępnych mechanizmów prawnych, których zakres wyartykułowany jest przez ustawodawcę podatkowego w ustawach podatkowych, a które w zależności od postrzegania przez ustawodawcę nazywane są prawami podatnika lub uprawnieniami podatnika⁷⁴⁴.

Prawa przysługujące podatnikowi wynikają bezpośrednio lub pośrednio z regulacji prawa podatkowego jako stronie stosunku prawnopodatkowego, natomiast konstrukcja prawna kształtuje sytuację prawną podatnika względem państwa czy też związku publicznoprawnego. Przysługujące prawa mają za cel realizację równoważenia relacji między stronami stosunku prawnopodatkowego. Prawa podatnika rozpatruje się także w odniesieniu do zasad prawa podatkowego. Przyjęta m.in. zasada określoności prawa, zasady wyłączności oraz zupełności ustawy w regulacji podatków czy zasada zaufania do państwa i prawa gwarantują podatnikowi zachowanie jego podstawowych praw, które w konsekwencji – w dużym uproszczeniu – prowadzą do nawiązania relacji uprawnienia.

Celem wprowadzenia przez ustawodawcę podatkowego praw podatnika jest zazwyczaj ochrona podatnika przed nadużyciem czy też niekompetencją organów podatkowych. Innym zadaniem – chyba najważniejszym – praw podatnika jest też niwelowanie różnic w pozycji obu podmiotów poprzez wzmocnienie pozycji prawnej podatnika, a także poczucie bezpieczeństwa czy też większej swobody w jego działaniu⁷⁴⁵. Tego rodzaju prawa realizowane są poprzez urzeczywistnienie uprawnienia, które oznaczają węższą kategorię pojęciową od praw⁷⁴⁶. Uprawnienia określone są poprzez przepisy prawa material-

⁷⁴³ B. Szczurek, *op. cit.*, s. 42.

⁷⁴⁴ *Ibidem*.

⁷⁴⁵ *Ibidem*, s. 43.

⁷⁴⁶ Relacje zachodzące między prawem (podmiotowym) a uprawnieniem znamionuje dość spora różnorodność, czego przejawem są wszelkiego rodzaju próby zdefiniowania obu pojęć – abstrahując od przydatności rozróżniania obu terminów. Co istotne, wydaje się, że rozróżnienie ma zasadność głównie na gruncie prawa prywatnego, nie zaś prawa publicznego. Prawo prywat-

nego i są środkami mającymi na celu ochronę podatnika⁷⁴⁷ przed nadmiernym fiskalizmem.

Różnica⁷⁴⁸ w konstrukcji prawa i uprawnienia leży głównie w kwestii działania podatnika, ponieważ o ile prawa istnieją, a także przysługują podatnikowi bez jego specjalnej aktywności, to realizacja i uruchomienie wiązki uprawnienia przez podatnika uzależnia jego aktywność. Uprawnienie, mające być gwarancją ochrony i realizacji praw, wiąże się z podjęciem przez podatnika określonego działania⁷⁴⁹. Znaczenia czy istoty uprawnień podatnika nie należy rozpatrywać w oderwaniu od skorzystania z możliwości podjęcia działań przez podatnika⁷⁵⁰.

Natomiast uprawnienia podatkowe są zbliżone pojęciowo, a także poprzez swój zakres do uprawnień podatnika. W literaturze przedmiotu uprawnienia podatkowe zostały już szczegółowo przeanalizowane⁷⁵¹, czego z kolei brakuje w przypadku uprawnień podatnika. Uprawnienia podatkowe wynikają – podobnie jak tytułowe zagadnienie – z przepisów prawa podatkowego i muszą przysługiwać podatnikowi, jednakże związane są z procedurą dochodzenia należności od Skarbu Państwa⁷⁵². Przyjmuje się tutaj szerokie rozumienie tego pojęcia, a więc obejmuje ono swoim zakresem tylko osoby, które poniosły ciężar ekonomiczny podatku, a niebędące jednocześnie podatnikami w aspekcie prawnym, stąd poza zakresem badanego zagadnienia znajdują się uprawnienia przysługujące innym podmiotom⁷⁵³. Uprawnienie podatkowe charakteryzuje się też możliwością dochodzenia świadczeń pieniężnych od Skarbu Państwa czy od jednostek samorządu terytorialnego. Uprawnienia podatkowe nie są związane z konstrukcją określonego podatku, nie będą stanowiły ulg, zwolnień oraz wyłączeń, a także – zgodnie z poglądem w literaturze przedmiotu – zwrotów podatków, które są elementem konstrukcyjnym podatku⁷⁵⁴. Toteż uprawnieniami podatkowymi będą uprawnienia, które wynikają z przepisów prawa, lecz przy-

ne wyróżnia prawo podmiotowe jako sumę lub zespół funkcjonalnie połączonych ze sobą uprawnień podmiotu prawa, a uprawnienia są wynikiem prawa podmiotowego lub wchodzą w skład jego treści, będąc jednocześnie jego wyróżnionymi elementami.

⁷⁴⁷ B. Szczurek, *op. cit.*, s. 42.

⁷⁴⁸ *Ibidem*.

⁷⁴⁹ Jako przykład należy wskazać złożenie wniosku przez podatnika lub wystąpienie do organu podatkowego z żądaniem określonego działania.

⁷⁵⁰ B. Szczurek, *op. cit.*, s. 42.

⁷⁵¹ Zob. M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 77.

⁷⁵² *Ibidem*.

⁷⁵³ Przykładowo uprawnienie do wypłaty wynagrodzenia inkasentowi czy płatnikowi.

⁷⁵⁴ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 70.

sługują podatnikowi w zakresie dochodzenia świadczeń od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, wynikają także z prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa podatkowego. Natomiast w orzecznictwie dochodzenie należności od Skarbu Państwa ujmowane jest również jako uprawnienie podatnika⁷⁵⁵.

Z kolei uprawnienia podatnika stanowią odmienną kategorię pojęciową – z uwagi na to, że obejmują także swoim zakresem m.in. realizację uprawnienia do złożenia zażalenia, odwołania, ponaglenia, skargi itp. czy uprawnienie do złożenia wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań⁷⁵⁶. Uprawnienia podatnika stanowią podstawę do pewnych preferencji w zakresie, sposobie, terminie⁷⁵⁷ czy też zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Nie są natomiast podstawą do roszczenia wobec podmiotu publicznego. Mogą być także elementem konstrukcji podatku, co jest przesłanką dla dalszej analizy elementów konstrukcyjnych podatku, m.in. ulg, zwolnień czy wyłączeń, które mogą stanowić przesłankę uprawnienia. Przenikanie się wzajemne uprawnień podatnika i uprawnień podatkowych sprawia trudności w ich rozdzieleniu, gdyż stanowią one odmienną kategorię pojęciową, a uprawnienia podatnika są elementem uprawnień podatkowych.

Sama realizacja uprawnień podatnika związana jest z zagadnieniem interesu podatnika. Ujęcie uprawnień jako treści generalnego i abstrakcyjnego

⁷⁵⁵ Powyższe stanowisko potwierdza wyrok WSA, w którym sąd stwierdza: „postanowienie o zaliczeniu nadpłaty na poczet zobowiązań podatkowych ma charakter deklaratoryjny [...]. Takie sformułowanie przepisu wskazuje na deklaracyjny charakter postanowienia, potwierdzający jedynie dokonane wcześniej («z dniem») zaliczenie nadpłaty. Postanowienie to ma charakter potwierdzający uprawnienie podatnika i daje możliwość powoływania się na to uprawnienie w obrocie prawnym, ale samo w sobie nie kształtuje nowego stosunku prawnego”. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 stycznia 2016 r., I SA/Wr 527/16, LEX nr 2144507. Zob. także wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Łd 12/16, LEX nr 2018788, w którym sąd stwierdza: „Istotne jest jednak to, że możliwość odliczenia podatku naliczonego jest uprawnieniem podatnika. Nie ma on obowiązku korzystania z tego prawa. Odliczenie podatku naliczonego od podatku należnego pozostaje całkowicie w gestii podatnika, a wolę skorzystania z uprawnienia podatnik wyraża poprzez właściwe wypełnienie deklaracji podatkowej uwzględniające kwotę podatku naliczonego [...] w związku z tym, że obniżenie podatku należnego o podatek naliczony jest uprawnieniem podatnika”.

⁷⁵⁶ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 70.

⁷⁵⁷ „Przepis art. 86 ust. 13 Ustawy VAT adresowany jest do podatnika i z uwagi na swój charakter może znaleźć zastosowanie jedynie na etapie samoobliczania [...]. Z przepisu tego wynika jednak, że maksymalnym terminem, do którego podatnik może samodzielnie dokonać obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, to pięć lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Termin ten został wprowadzony celem zdyscyplinowania podatników w zakresie realizacji ich uprawnień”. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 września 2016 r., I SA/Go 200/16, LEX nr 2150620.

stosunku prawnego oznacza określoną relację między podatnikiem a organem podatkowym i realizację określonego celu przez podatnika. To, czy podatnik zrealizuje przysługujące mu uprawnienia⁷⁵⁸ w konkretnym, indywidualnym przypadku, zależy wyłącznie od jego woli. Uprawnienia w odniesieniu do praw mają charakter podrzędny, prawa służą realizacji i ochronie uprawnień, a nadrzędne do praw i uprawnień podatnika są prawa człowieka oraz obywatela⁷⁵⁹.

Jak już pisano – literatura odnosząca się do prawa cywilnego określa uprawnienie jako sytuację prawną, w której podmiot ma możliwość podjęcia określonego zachowania⁷⁶⁰. Natomiast obowiązek definiowany jest jako sytuacja, w której podmiot obciążony jest powinnością nakazanego zachowania⁷⁶¹. Cechą charakterystyczną w określeniu uprawnienia jest sfera prawna, w której podmiot ma możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania, a z kolei obowiązek dotyczy sfery prawnej powinności. Ta konstrukcja przyjęta jest w k.c., który stanowi, że wierzyciel może żądać spełnienia świadczenia, natomiast dłużnik powinien to świadczenie spełnić⁷⁶².

Uznając klasyczną definicję uprawnienia, należy również dokonać próby podjęcia ustalenia definicji na gruncie prawa podatkowego. Mając na uwadze poczynione rozważania, trzeba przyjąć, że mianem uprawnienia podatnika należy określić wynikającą z ustaw prawa podatkowego, normatywnie określoną możliwość przyjęcia przez podatnika odpowiedniego modelu zachowania się i żądania przez podatnika określonego zachowania się przez organ podatkowy, w związku z zaistnieniem zdarzeń, z którymi ustawa podatkowa wiąże określone prawa podatnika⁷⁶³. Przyjęcie odpowiedniego modelu zachowania pozostaje w uznaniu podatnika i w zależności od przyjętego wyboru zachowania, druga strona stosunku prawnopodatkowego (organ podatkowy) staje się zobowiązana do określonego zachowania się względem podatnika.

Mając na uwadze, że celem uprawnienia podatnika jest ochrona praw podmiotowych⁷⁶⁴ jednostki i że normy prawa podatkowego regulujące uprawnienia są ze sobą ściśle powiązane w sposób funkcjonalny i w ten sposób regulują sto-

⁷⁵⁸ Chodzi o samo uruchomienie wiązki uprawnień, a nie jego pełną realizację.

⁷⁵⁹ M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 42.

⁷⁶⁰ S. Grzybowski (red.), *System...*, 1974, s. 214.

⁷⁶¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 146.

⁷⁶² Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, 2004, s. 84.

⁷⁶³ *Ibidem*, s. 146.

⁷⁶⁴ W. Kubiak, *Zobowiązania podatkowe*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1952, s. 46.

sunek prawny zobowiązania podatkowego, można przyjąć, że przedmiotowe zagadnienie będzie stanowiło instytucję prawną⁷⁶⁵. W dalszej kolejności prowadzi to do potrzeby wyznaczenia cech uprawnień podatnika.

2.3. Wariantowość uprawnień podatnika

Dokonana analiza pojęcia uprawnienia podatnika skłania do dalszych badań tego zagadnienia poprzez wyznaczenie jego właściwości. Sama istota uprawnień podatnika sprowadza się do tworzenia przez ustawodawcę konstrukcji podatkowych stanów faktycznych, umożliwiających alternatywę wyboru więcej niż jednego skutku podatkowego w odniesieniu do zobowiązania podatkowego, a więc przyjęcia przez ustawodawcę możliwości zastosowania wariantowego sposobu wykonania zobowiązania podatkowego.

Poprzez uprawnienia prawodawca stwarza podatnikowi pewne możliwości wybrania najkorzystniejszego sposobu wykonania zobowiązania podatkowego na każdym jego etapie. Urzeczywistnienie przysługujących uprawnień wpływa na realizację poszczególnych etapów zobowiązania. Sposób ten wszakże ograniczony jest ustawami podatkowymi, zatem prawodawca podatkowy, normując przepisy podatkowe, stwarza możliwość opcjonalnego wyboru postaci podatkowego wyłącznie w wybranych stanach faktycznych. Normy prawa podatkowego określają stany faktyczne, w których podatnikowi przysługują uprawnienia, a także moment i warunki ich realizacji.

Wybór przez podatnika odpowiedniego uprawnienia może wpłynąć na kształt zobowiązania podatkowego poprzez wskazanie odpowiedniej formy wykonania i niesie za sobą konsekwencje stanu faktycznego zawartego w hipotezie normy prawnej. Zachowanie podatnika w postaci odstąpienia od realizacji uprawnienia oznacza, że podatkowy stan faktyczny i w rezultacie zobowiązanie podatkowe wykonane zostanie w wyrażonym przez ustawodawcę podstawowym wariantcie.

⁷⁶⁵ „Wykładnia funkcjonalna i celowościowa wywodzona z istoty sądownictwa administracyjnego jako instytucji prawnej, której podstawowym celem jest ochrona praw podmiotowych jednostki, powinna być podstawą przy interpretacji przepisów prawa procesowego” – uchwała NSA z dnia 12 grudnia 2005 r., II OPS 4/05, ONSAiWSA 2006, nr 2, s. 37, LEX nr 167966 oraz „Dokonanie innej wykładni przepisów u.p.t.u. z 2004 r. godziłoby w zasady neutralności i potraćalności podatku VAT. Trudno [...] zakładać, iż racjonalnemu ustawodawcy, który wprowadził przepisy ustawy [...] chodziło o pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku zapłaconego” – wyrok WSA z dnia 25 lipca 2006 r., III SA/Wa 1411/06, M. Pod. 2006, nr 10, poz. 35, LEX nr 194270, oraz podobnie w wyroku NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., I FSK 401/05, LEX nr 187607.

Ustawodawca określa stan faktyczny oraz granice, w których podatnik dokonuje wyboru określonego w ustawach podatkowych uprawnienia. Przepisy definiują pewne sytuacje prawne, w których dopuszczalna jest realizacja uprawnienia – uwarunkowane jest to także terminem – wskazując na kryteria materialne oraz procesowe⁷⁶⁶, co z kolei przekłada się na wyróżnione w literaturze uprawnienia materialne i uprawnienia procesowe⁷⁶⁷. Stąd istota uprawnienia sprowadza się do wyboru jednej z dostępnych opcji podatkowych⁷⁶⁸ w ustawowo określonym stanie faktycznym oraz ustawowym terminie mających na celu oddziaływanie na realizację zobowiązania podatkowego.

Wola ustawodawcy wiąże się z pojęciem sprawiedliwości podatkowej, stanowiącym bowiem przez ustawodawcę poszczególne uprawnienia dotyczące konstrukcji podatków nie odnoszą się do każdej kategorii podatnika. Uprawnienia podatnika ustawodawca podatkowy traktuje wybiórczo, zgodnie z założeniami racjonalnego ustawodawcy oraz celami społecznymi, gospodarczymi czy ekonomicznymi. Prawodawca wskazuje podmiot, przedmiot, treść, ramy czasowe oraz stany faktyczne dotyczące realizacji uprawnienia. Podatnik nieobjęty podatkowo-prawnym stanem faktycznym zakreślonym przez ustawodawcę w ustawach podatkowych nie ma możliwości realizacji uprawnienia, co wiąże się z wykonaniem zobowiązania podatkowego w zasadniczym wariantcie⁷⁶⁹. Jako przykład należy wskazać na podatnika, nieposiadającego potomstwa, gdzie stan faktyczny uniemożliwia realizację uprawnienia dotyczącego rozliczenia ulgi pro rodzinnej w podatku dochodowym od osób fizycznych⁷⁷⁰ za określony rok podatkowy, tym samym skutek ekonomiczny opodatkowania będzie znacznie odbiegał od opodatkowania podatnika posiadającego potomstwo. Innym przykładem jest podatnik żyjący w związku partnerskim nieuregulowanym kodeksowo, a więc nie obejmuje go uprawnienie do skorzystania ze wspólnego rozliczenia małżonków w podatku dochodowym od osób fizycznych⁷⁷¹, ustawodawca bowiem wprowadził uprawnienia uwarunkowane zawarciem i pozostawaniem przez cały rok w związku małżeńskim, co również niesie za sobą określone skutki ekonomiczne.

⁷⁶⁶ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 120.

⁷⁶⁷ Szerzej ten rodzaj uprawnień będzie analizowany w kolejnym rozdziale.

⁷⁶⁸ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 156 i n. Autor wskazuje na opcję podatkową oraz wybór podatkowy jako możliwość wariantowego wykonania zobowiązania podatkowego, co należy rozumieć jako uprawnienie do wyboru określonego zachowania.

⁷⁶⁹ Należy przez to rozumieć brak przysługujących uprawnień, a więc wykonanie zobowiązania w podstawowy sposób.

⁷⁷⁰ Art. 27f u.p.d.o.f.

⁷⁷¹ Art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.

Moment uruchomienia uprawnienia przez podatnika stwarza odmienny sposób wykonania zobowiązania podatkowego, czyli możliwość wariantowego wyboru. Status podatnika jako podmiotu uprawnionego jest przejawem uprzywilejowania jego pozycji w porównaniu do podatnika nieposiadającego statusu podmiotu uprawnionego. Uprzywilejowanie oznacza zmniejszenie ciężaru podatku czy też zmniejszenie zakresu opodatkowania czy ogólnie innych form uprzywilejowania⁷⁷² dla określonej kategorii podatników. Wadą tego typu rozwiązania zastosowanego przez ustawodawcę jest poczucie niesprawiedliwości podatkowej. Uprawnienia podatnika stanowią pewnego rodzaju wyróżnienie, które otrzymują podmioty, z którymi normodawca wiąże określone cele, np. społeczne. Określone przywileje w postaci uprawnień podatnika mogą stanowić naruszenie zasady powszechności i równości, czyli ogólnie pojmowanej sprawiedliwości podatkowej. Niemniej bardziej rozsądnym podejściem jest ocena, że uprawnienia podatnika stanowią pewnego rodzaju przywilej mający na celu realizację sprawiedliwości społecznej, a więc stanowią wyjątek oraz odstępstwo od zasad wykonania zobowiązania podatkowego. W rezultacie uprawnienia podatnika spełniają funkcję różnicowania sytuacji prawnych podatnika w szczególnych okolicznościach określonych przez ustawodawcę.

Jednakże do pewnej granicy zawężonej przez ustawodawcę przepisami prawa podatkowego każdy podatnik traktowany jest w jednakowy sposób. Dopiero opowiadając się za jednym z przysługujących mu uprawnień związanym z zaistnieniem podatkowo-prawnego stanu faktycznego, stwarza pole do zróżnicowania zobowiązania podatkowego. Niemniej to ustawodawca określa krąg podatników, którzy w określonym podatkowym stanie faktycznym mają możliwość wyboru jednej z dostępnych opcji podatkowych. Tym samym argument ustawodawcy o sprawiedliwości podatkowej nie jest do końca poprawny. Wariantowe ukształtowanie czynności związanych ze zobowiązaniem podatkowym za pomocą uprawnień podatnika skłania do refleksji, że określony krąg podmiotów objętych możliwością zastosowania uprawnienia związany jest, po pierwsze, z możliwością płatniczą podatników, a po drugie, z celami ekonomicznymi czy społecznymi ustawodawcy podatkowego.

⁷⁷² Uprawnienia podatnika nie dotyczą tylko sposobu wykonania czy powstania zobowiązania podatkowego, lecz także dotyczą wygaśnięcia, odpowiedzialności czy zabezpieczenia. W dużym uproszczeniu można napisać o przywilejach podatkowych wyłącznie w kontekście zmniejszenia ciężaru czy zakresu opodatkowania.

3. Komponenty uprawnień podatnika

3.1. Podmiot uprawnień podatnika

Analiza pojęcia, a następnie cech uprawnień podatnika skłania do wyróżnienia i zbadania komponentów wchodzących w skład tego zagadnienia. Autonomia prawa podatkowego⁷⁷³ odnosi się bowiem do tworzenia własnych konstrukcji prawnych, dotyczących suwerenności ustawodawcy podatkowego oraz relacji pomiędzy normami prawa podatkowego a normami innych gałęzi prawa⁷⁷⁴. Ukształtowanie zobowiązania podatkowego odbywa się poprzez zarówno wykorzystanie pojęć z innych gałęzi prawa, jak i tworzenie własnych⁷⁷⁵. Przyjęcie tej tezy poparte jest przez m.in. autonomię pojęciową. Zakładając, że system prawny zintegrowany jest w stopniu pozwalającym na budowę definicji określonego pojęcia w przepisach, które stanowią jedną gałąź prawa, a pozwalałyby na stosowanie tego pojęcia w innych gałęziach systemu prawa, to definicje pojęć, które występują przykładowo w prawie cywilnym, należałoby stosować również w prawie podatkowym⁷⁷⁶. Ustawodawca, przyjmując koncepcję autonomii prawa podatkowego, w tym autonomię pojęciową, definiuje lub używa w prawie podatkowym własnych pojęć i tym samym jest to podstawą do wyróżnienia uprawnień podatnika oraz jego komponentów, gdyż szczególne relacje powstają w ramach wewnętrznej struktury. Wobec tego powstaje pytanie, czy taką strukturę wewnętrzną można odnieść do uprawnień podatnika. Sprowadza się to do próby ustalenia komponentów składających się na strukturę wewnętrzną uprawnienia. Należy przyjąć, że uprawnienie wymaga podmiotu oraz przedmiotu, a więc na elementy składowe uprawnienia składają się podmiot, czyli osoba uprawniona, oraz przedmiot, czyli treść uprawnienia, co skłania do stwierdzenia, że trudno znaleźć argumenty negujące istnienie tych komponentów.

W pierwszej kolejności analiza dotyczyła będzie podmiotu uprawnienia w prawie podatkowym. Wynika to z tego, że modyfikacja prawa podatkowego i zakres stosowania uprawnień podatnika w o.p. wymusza wyjaśnienie zakresu podmiotowego tej instytucji.

⁷⁷³ Zob. wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., I FSK 390/14, LEX nr 1783228.

⁷⁷⁴ R. Mastalski, *Autonomia...*, s. 12 i n.

⁷⁷⁵ P. Borszowski, *Działalność...*, s. 57.

⁷⁷⁶ M. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo...*, s. 17.

Komponent podmiotu uprawnienia to wynikający z ustaw podatkowych oraz prawa podmiotowego podmiot, objęty stosunkiem podatkowoprawnym i stanem faktycznym, który w wyniku tego stanu i obowiązujących przepisów prawa podatkowego jest potencjalnie w posiadaniu przysługujących mu uprawnień do konkretnych czynności. Podmiotem stosunku podatkowo-prawnego jest podmiot, który spełnia ustawowe przesłanki związane z powstaniem obowiązku podatkowego i w konsekwencji mogący uzyskać określone uprawnienia na różnych etapach zobowiązania podatkowego.

Wobec tego przyjąć należy, że komponent podmiotu uprawnienia podatnika odnosi się do osoby podatnika. Definicję podatnika ustawodawca podatkowy zawarł w art. 7 o.p. Zgodnie z § 1 podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Definicja ta jest uznawana w doktrynie za klasyczną⁷⁷⁷, w której jako główną cechę wskazuje się „podleganie obowiązkowi podatkowemu”. W przypadku orzecznictwa należy zauważyć, że wskazana definicja nie budzi raczej większych wątpliwości⁷⁷⁸. Zawarta w art. 7 o.p. definicja uznawana jest za wyczerpującą i rozszerzanie jej o kolejne elementy nie jest wskazane, a w zasadzie jest bez znaczenia z punktu widzenia stosowania prawa. Ustawy podatkowe mogą także ustanawiać podatnikami inne podmioty, np. podatkowe grupy kapitałowe. Status podatnika nie jest uzależniony od woli podmiotu czy organu podatkowego, a od prawa podatkowego materialnego, ponieważ to na podatniku ciąży nieskonkretyzowana powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w ustawach podatkowych. Stąd to hipoteza normy prawnej odpowiada za kreowanie obowiązku prawnego⁷⁷⁹.

Stwierdzić należy, że uprawnienie podatnika nie będzie stanowiło korelatu obowiązku podatkowego w klasycznym założeniu, ponieważ obowiązek podatkowy zastępuje to, co w prawie cywilnym nazywa się wolą bycia zobowiązanym. Można więc uznać, że w wyniku obowiązku podatkowego powstają

⁷⁷⁷ M. Zieliński, *op. cit.*, s. 196.

⁷⁷⁸ NSA zauważył, że „Definicja «podatnika», zarówno zawarta w art. 5 ustawy z 1993 r. o VAT, jak i w art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej, wyklucza możliwość rozszerzania atrybutów przynależnych jej z mocy prawa o pozaprawną cechę «podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku według stawek przypisanych». Wyrok NSA w Lublinie z dnia 18 czerwca 1999 r., I SA/Lu 452/98, LEX nr 37895.

⁷⁷⁹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2008 r., III SA/Wa 848/08, LEX nr 465705.

również uprawnienia, ale nie na zasadzie pełnej korelacji. Poszczególne uprawnienia podatnika reguluje o.p., natomiast o tym, czy sprecyzowany podmiot będzie podatnikiem w określonym podatku – a tym samym stanie się podmiotem pewnych uprawnień – decyduje wyłącznie konstrukcja ustaw podatkowych. Ustawodawca podatkowy wskazuje bezpośrednio, wyznaczając podatnika jako pewną kategorię podmiotów, którym przysługują uprawnienia do pewnych czynności⁷⁸⁰, lub wskazuje w konkretnym podatku na podmiot uprawniony⁷⁸¹. Przedstawione przykłady to nie jedyne kryteria pozwalające wyodrębnić podatnika jako podmiot uprawnienia. Z pewnością nie można się ograniczyć do stwierdzenia, że uprawnieniem podatnika jest jedynie sama możliwość zapłaty podatku w wysokości wynikającej z zobowiązania podatkowego⁷⁸². Definicja podatnika łączy nie tyle przymiot podatnika z zobowiązaniem podatkowym, co bardziej z obowiązkiem podatkowym i wynikającym z niego uprawnieniem. Znaczący należy, że ciążący na podatniku obowiązek podatkowy nie zawsze będzie prowadził do obowiązku zapłaty podatku. Relacja obowiązku podatkowego do uprawnienia związana jest z pewnymi instrumentami prawnymi. Ciążący na podatniku obowiązek podatkowy wskutek przysługujących podatnikowi pewnych uprawnień, np. w postaci zastosowania odpowiednich zwolnień podatkowych⁷⁸³, może skutkować brakiem zobowiązania podatkowego. Podatnik, na którym ciąży obowiązek podatkowy, ale będący jednocześnie podmiotem pewnych uprawnień – wynikających z regulacji ustaw podatkowych – nie będzie podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku. Tym samym do uzyskania statusu podatnika nie jest konieczne powstanie ciężaru podatkowego, gdyż ciężar może nie powstać w wyniku realizacji uprawnienia podatnika.

Komponent podmiotowy związany jest z podmiotem określonego podatku oraz uzyskaniem statusu podatnika w sensie materialnym, któremu towa-

⁷⁸⁰ Sytuacja występuje np. w podatku akcyzowym, gdzie wskazuje się, że podatnikami podatku akcyzowego są osoby fizyczne, prawne oraz jednostki nieposiadające osobowości prawnej.

⁷⁸¹ Przykładowo w podatku od czynności cywilnoprawnych, gdzie wskazuje się, że obowiązek podatkowy (tym samym pewne uprawnienia, np. do zapłaty podatku w ustawowej wysokości) ciąży na kupującym.

⁷⁸² Na uprawnienie jako możliwość zapłaty podatku w wysokości wynikającej z zobowiązania podatkowego wskazuje m.in. M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 80.

⁷⁸³ W doktrynie niejednorodnie przyjmowany jest pogląd o zwolnieniach podatkowych jako uprawnieniach podatnika. Natomiast w orzecznictwie można spotkać się z potwierdzeniem tej teorii. Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2017 r., III SA/Wa 3476/16 LEX nr 2424720; wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2017 r., C-37/16, SAWP. ZOTSis 2017/1/I-22, LEX nr 2188417.

rzeczy nabycie pewnych praw. Uzyskanie statusu podatnika stanowi pierwszy warunek do określenia podmiotu uprawnionego⁷⁸⁴. Status podatnika – uzyskanie pewnych uprawnień – koncentruje się na kryteriach obiektywnych. Niekiedy otrzymanie statusu podatnika wymaga dokonania pewnych czynności formalnoprawnych, takich jak np. uzyskanie statusu podatnika na gruncie ustawy VAT⁷⁸⁵. Status podatnika może zostać osiągnięty także z mocy prawa, bez podejmowania czynności instrumentalnych, przykładowo osiągnięcie przez osobę fizyczną przychodu z tytułu stosunku pracy, pośrednio – bez swego czynnego udziału, powoduje, że osoba fizyczna nabywa status podatnika, związany z podleganiem obowiązkowi podatkowemu.

Przyjęcie definicji podatnika jako wyłącznie podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym i konsekwencją w postaci powinności zapłaty ciężaru podatkowego stanowiłoby podstawę do stwierdzenia niewystępowania uprawnień podatnika na gruncie prawa podatkowego. W związku z tym należy uznać, że podatnikiem jest każdy podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy, lecz także podmiot uprawniony do możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania. Zachowanie to może skutkować brakiem przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe w związku z nawiązaniem relacji mającej na celu pewną korzyść podatnika. Oczywiście uprawnienie w kontekście relacji do obowiązku podatkowego może przybrać również inne cele niż cel zniwelowania obowiązku zapłaty podatku. Nie jest dyskusyjne, czy podatnik jest podmiotem uprawnionym, a zwrócić należy uwagę na kształt normatywny uprawnienia.

Potwierdzeniem tezy o podatniku jako podmiocie uprawnienia w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego są orzeczenia sądów oraz interpretacje podatkowe wskazujące na osobę podatnika jako podmiot uprawniony⁷⁸⁶.

⁷⁸⁴ Wyrok TSUE z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie C-165/86 ECR [1988] 01471 *Société Le-espotefeuille „Intiem” CV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECR [1988] 01471: „prawo do odliczenia dotyczy tylko podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług świadczonych dla podatnika działającego w takim charakterze”.

⁷⁸⁵ Status podatnika VAT czynnego uwarunkowany jest dokonaniem pewnych czynności formalnoprawnych związanych z rejestracją podatnika.

⁷⁸⁶ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 12 września 2008 r., ITPP3/443-155/08/ZG, LEX nr 23085, „Firma nie prowadzi składu podatkowego, oleje nabywa ze składu podatkowego w kraju jako podmiot uprawniony – określony w § 13 ust. 2b pkt. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, które zwalnia od akcyzy wyroby ze względu na przeznaczenie na podstawie § 13 ust. 1 pkt 5”. Zob. także wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2014 r., II FSK 1886/12, LEX nr 1500151.

Wobec tego praktyka podatkowa wyraźnie łączy status podatnika z podmiotem uprawnionym.

Nie ulega większej wątpliwości, że na komponent podmiotu uprawnienia składa się osoba podatnika, co skłania do wyróżnienia przedmiotu uprawnienia i jego zakresu.

3.2. Przedmiot i zakres uprawnień podatnika

Zwracając uwagę na powstanie zobowiązania podatkowego, nietrudno odnieść wrażenie, że nawiązanie tego stosunku wpływa na dalszą formę oraz zakres przedmiotu uprawnienia.

Za komponent przedmiotu uprawnienia przyjąć należy to, co reguluje prawo podatkowe jako system norm obowiązujący w Polsce. Ścisłej ujmując, przedmiot uprawnienia sprowadza się do zachowania na podstawie dyspozycji obowiązujących norm prawnych. Zachowanie podatnika może przybrać formę czynienia (działania) lub nieczynienia (niedziałania). Natomiast przedmiot działania lub niedziałania sprowadza się do hipotezy normy prawnej. Poszczególne przedmioty uprawnienia wynikają z prawnopodatkowego stanu faktycznego i konkretyzacji normy materialnego prawa podatkowego. Wśród przedmiotu uprawnienia rozumianego jako zachowanie należy wyróżnić także wszelkie świadczenia, czyli wszelkiego rodzaju zachowania podmiotu uprawnionego, czyli czynienie, nieczynienie czy znoszenie i zaniechanie. Ponadto za przedmiot uprawnienia podatnika należy uznać prawa majątkowe o charakterze majątkowym, którymi podatnik może swobodnie rozporządzać. Przedmiotem uprawnienia podatnika będzie wszystko to, co jest zawarte w normach prawnych, a może być poddane władztwu uprawnionego podatnika. Przez władztwo należy rozumieć możliwość swobodnego zarządzania przedmiotem

Natomiast w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wskazuje się biuro rachunkowe jako przedsiębiorcę uprawnionego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg, który na podstawie umowy zawartej z podatnikiem świadczy usługi w tym zakresie. Zob. także: postanowienie WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 13/17, LEX nr 2370938; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/Rz 392/16, LEX nr 2096841; wyrok WSA w Opolu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Op 338/13, LEX nr 1563966, wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2014 r., I SA/Kr 1937/13, LEX nr 1497577, wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1157/15, LEX nr 2014272, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2014 r., I SA/Wr 1186/13, LEX nr 1490186, pismo z dnia 21 maja 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu ILPP2/443-352/09-2/ISN, LEX nr 23769. Zob. też P. Borszowski, *Elementy...*, s. 178.

uprawnienia i uruchomienia go w dogodnym dla siebie terminie⁷⁸⁷. Należy zaznaczyć, że uprawnienie podatnika powstaje w sytuacji określonej przez przepisy prawa, niezależnie od woli podatnika będącego podmiotem uprawnienia, natomiast działanie bądź niedziałanie i realizacja uprawnienia uzależniona jest od woli podatnika⁷⁸⁸. Wyłącznym źródłem przedmiotu uprawnienia jest ustawa podatkowa, co wynika bezpośrednio z art. 217 Konstytucji RP. Natomiast nie istnieje uniwersalne uprawnienie – poza sprowadzeniem go do zachowania – dla całego systemu podatkowego i wzorca podatkowo-prawnego stanu faktycznego, wynika to bowiem z Ordynacji podatkowej lub poszczególnych ustaw podatkowych regulujących określony podatek.

Natomiast sam zakres uprawnienia wynika bezpośrednio z treści normy prawnej i podatkowo-prawnego stanu faktycznego. Zakres uprawnień podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego ze swojej istoty jest różnicowany, a odnosi się do podmiotów biernych oraz czynnych stosunku prawnego zobowiązania podatkowego⁷⁸⁹. Normy prawa podatkowego, określając podmiot odpowiedzialny za zapłatę podatku, wskazują, czy stanowi podmiot w sensie materialnym, czy formalnym⁷⁹⁰. Kryterium ekonomiczne w prawie podatkowym to główna cecha wyróżniająca ten rodzaj stosunków prawnych z całością stosunków zachodzących w prawie.

Punktem wyjścia dla niniejszych rozważań są typy uprawnień i obowiązków uzależnionych od kategorii stosunku prawnego, odnoszących się również do zagadnienia kompetencji podmiotów czynnych i bierności podmiotów biernych. Zakres uprawnień i obowiązków obu podmiotów stosunku jest ze swej natury rozbieżny. Ustawodawca podatkowy obydwu podmiotom w stosunku prawnym przyznał różne uprawnienia i obowiązki, które biorąc pod uwagę ich treść, mają odmienne role. Zakres uprawnień i obowiązków w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego podmiotu czynnego odzwierciedla zakres ustaw podatkowych, przyznających organowi podatkowemu kompetencje w postaci zdolności do podejmowania czynności prawnie skutecznych. Unormowanie kompetencji organów podatkowych określa art. 13 o.p. Zgodnie z tym artykułem kompetencja może przybrać formę szczególną lub ogólną. Przyto-

⁷⁸⁷ Oczywiście w dużym uproszczeniu, należy bowiem wziąć pod uwagę terminy prawa materialnego i procesowego.

⁷⁸⁸ Przepisy prawa podatkowego przewidują także uprawnienia powstające bez woli podatnika, przykładowo w drodze nabycia spadku.

⁷⁸⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 7.

⁷⁹⁰ A. Buczek *et al.*, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 14.

czony artykuł zawiera zamknięty katalog ogólny do prowadzenia postępowania podatkowego, natomiast nie obejmuje spraw z zakresu prawa podatkowego, a jedynie wykaz organów mogących prowadzić postępowanie podatkowe⁷⁹¹.

Analizowane we wcześniejszej części pracy pojęcie wolności skłania do wniosku, że jest to kategoria pojęciowa zawierająca w sobie wiele funkcjonalnie połączonych sytuacji prawnych⁷⁹². Wolność dotyczy pewnych zachowań podmiotu, których nie można zamknąć w sztywny katalog, z uwagi na rolę regulacji prawnych, sprowadzającą się do wprowadzania granic uprawnień podmiotu. Zakres wolności będzie zdecydowanie szerszy niż zakres uprawnienia, ponieważ ograniczony jest w mniejszym stopniu niż zakres uprawnienia.

Zakres przedmiotu uprawnień jest dość szczególny. W prawie cywilnym ustawodawca, tworząc uprawnienie cywilnoprawne, pozostawia stronom stosunku cywilnoprawnego pewną swobodę w kształtowaniu zakresu uprawnienia. Stąd zakres uprawnienia będzie bardzo szeroki. Natomiast zakres przedmiotu uprawnienia podatnika związany jest z brakiem katalogu uprawnień⁷⁹³, powoduje to konieczność weryfikacji ich zakresu w poszczególnych aktach prawa podatkowego. Jak już pisano, nie istnieje akt prawny, który w sposób szczegółowy określałby katalog uprawnień podatnika⁷⁹⁴. Poszczególne uprawnienia zawarte są w Ordynacji podatkowej oraz w konstrukcjach szczegółowych ustaw podatkowych, są „porozrzucane” w całym systemie podatkowym i nie sposób określić ich stałego zakresu. Pewnym łącznikiem czy charakterystyczną cechą jest jedynie możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania w postaci uruchomienia uprawnienia bądź odstąpienia od tej czynności. W kontekście obowiązku podatkowego przyjąć można – w dużym uproszczeniu – że posiada stały zakres, wszak chodzi o przymusowe świadczenie pieniężne, lecz także nieskonkretyzowane, a wynikające dopiero z konstrukcji ustaw podatkowych.

Przedmiot uprawnienia związany jest z zakresem stosowania normy prawnej, przyjmowanej w doktrynie jako „zbiór wszelkich stanów faktycznych, które reguluje dana norma”⁷⁹⁵. Zakres przedmiotowy uprawnienia związany jest normą prawną regulującą określone uprawnienie. Przedmiot uprawnienia ogranicza się do jego treści wskazującej konkretne czynności, których może

⁷⁹¹ B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 90–91.

⁷⁹² Z. Ziemiński, *O aparaturze...*, s. 38–39.

⁷⁹³ Na potrzebę skatalogowania praw podatnika wskazują założenia nowej Ordynacji podatkowej.

⁷⁹⁴ Wyjątek mogą stanowić ulgi w spłacie zobowiązań skumulowane w rozdziale VIIa o.p.

⁷⁹⁵ J. Wróblewski, *Interpretatio extensiva*, RPEiS 1965, r. 27, z. 1, s. 111–132.

dokonać w ramach tego uprawnienia na podstawie ustaw podatkowych, a po spełnieniu określonych przesłanek podatnik staje się podmiotem uprawnionym. Na zakres przedmiotowy uprawnienia wpływa także relacja instytucji cywilnoprawnych, zachodząca na etapie realizacji klasycznego uprawnienia w prawie cywilnym. Wybory dokonane przez podmiot na gruncie prawa cywilnego przenoszą swoje konsekwencje na grunt prawa podatkowego w postaci powstania podatkowo-prawnego stanu faktycznego, co z kolei może spowodować nawiązanie stosunku podatkowo-prawnego i tym samym możliwość powstania uprawnień podatnika. Natomiast wybór realizacji uprawnienia przez podatnika związany jest z kalkulacją korzyści, ponieważ uprawnienie w pewnych stanach faktycznych może okazać się niekorzystne, jak już wspomniany wybór formy opodatkowania.

Regulacjom prawnym podlega uprawnienie jako zachowanie podmiotu, normatywną podstawą określonego w ten sposób zachowania. Ustawodawca, tworząc konstrukcję prawną uprawnienia, tworzy tym samym pewne zobowiązanie innych podmiotów do jego przestrzegania. Złożony charakter uprawnienia przejawia się poprzez sferę zakazu ingerencji oraz obowiązku organu podatkowego w treści uprawnienia.

Brak definicji legalnej uprawnień podatnika w przepisach prawa podatkowego stwarza problem z ustaleniem pełnego zakresu przedmiotu uprawnień. Ustawodawca, tworząc instytucję uprawnienia, opierał się głównie na powszechnie przyjętym rozumieniu tego pojęcia, tym samym określenie zakresu uprawnienia sprowadza się do wyszczególnienia uprawnień wyrażonych przez przepisy prawa podatkowego. Ponadto przepis art. 23 o.p. nie przyznaje podatnikowi uprawnień, które przynależą do sfery materialnoprawnej⁷⁹⁶.

Podsumowując tę część rozważań, należy stwierdzić, że ustalenie komponentu przedmiotu uprawnienia i jego zakresu sprowadza się do ustalenia treści ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, gdzie zawarte są poszczególne konstrukcje uprawnień. Uprawnienia zawarte w treści o.p. dotyczą ogółu podatników, natomiast zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych i konstrukcjach podatków mają charakter generalny i obejmują podatników tych podatków. Przykładowo należy wskazać wspomniane już uprawnienie małżonków do wspólnego rozliczenia⁷⁹⁷. Uprawnienie to swoim zakresem obejmuje jedynie dochody osiągnięte w ramach dochodów osób fizycznych, nie dotyczy

⁷⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2009 r., II FSK 1924/07, LEX nr 496215.

⁷⁹⁷ Zasady i sposób rozliczania małżonków reguluje art. 6 ust. 1–3a u.p.d.o.f.

zaś np. dochodów małżonków z zysków kapitałowych. Natomiast np. uprawnienie dotyczące umorzenia zaległości podatkowych dotyczy ogółu podatników i nie jest zawarte w konstrukcji konkretnego podatku.

Podjmując próbę zdefiniowania komponentu przedmiotu uprawnienia oraz jego zakresu, należy uznać, że na komponent przedmiotu uprawnienia podatnika składa się zachowanie podmiotu, a jego zakres określa granicę obejmującą wszelkie uprawnienia przysługujące podatnikowi, mające wszystkie desygnaty tego wyrażenia, a zawarte w sferze norm prawnopodatkowych Ordynacji podatkowej i poszczególnych ustaw podatkowych.

Wyodrębnienie zakresu uprawnień podatnika skłania do dalszych badań konstrukcji przedmiotowego zagadnienia. Jak już wskazano, uprawnienie charakteryzuje pewna szczególna budowa, zawierająca w sobie wiele elementów mogących składać się na uprawnienie i obejmujących swym zakresem wiele wątków. Za przedmiot uprawnienia uznaje się zachowanie, ale wyróżnić należy także inne komponenty przemawiające za konkretnym zachowaniem i wskazującym na interes podatnika, pojęcie to bowiem nieodzownie połączone jest właśnie z przedmiotem uprawnienia, ponieważ oprócz zachowania to właśnie interes podatnika przemawia za realizacją uprawnienia. Na przedmiot uprawnienia składa się zachowanie, natomiast realizowane jest w konkretnym celu, określanym przez interes prawny podatnika.

3.3. Interes prawny a uprawnienie podatnika

Dokonana wcześniej analiza problematyki definicji uprawnień podatnika prowadzi do wniosku o działaniu podatnika zgodnie z własnym interesem, nie ulega bowiem wątpliwości, że skorzystanie z uprawnienia niesie za sobą konsekwencję w postaci określonych korzyści. Podatnik jako podmiot uprawnienia wykorzystuje normy prawne dotyczące uprawnień ze względu na swój interes. W myśl art. 133 § 1 o.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117b o.p., która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego. Wprawdzie dział IV o.p. jest poza obszarem analizy niniejszej pracy, niemniej należy przyjąć, że u podstaw koncepcji osoby uprawnionej leży występowanie interesu prawnego wynikającego z prawa materialnego.

Interes prawny należy odnieść do ochrony interesu podatnika z uwagi na cel uprawnienia jako zabezpieczenia podatnika przed władczymi działaniami organów podatkowych oraz ochrony przed nadmiernym fiskalizmem. Nie ule-

ga większej wątpliwości, że realizacja przez podatnika uprawnienia powiązana jest z jego interesem prawnym, a także z przesłanką ważnego interesu podatnika, wobec tego analizy wymagają wymienione przesłanki.

Interes prawny⁷⁹⁸ wyraża interes oparty na konkretnej normie prawa materialnego, z której wynikają konkretne uprawnienia i obowiązki. Chodzi o bezpośredni związek między sytuacją prawną podatnika a normą prawa materialnego. Przez interes prawny rozumie się zgodny i chroniony przez prawo interes prawny podatnika⁷⁹⁹. Związek interesu prawnego z uprawnieniem przejawia się poprzez czynności podatnika wykazujące związek między swoją sytuacją prawną i normą prawa materialnego, procesowego czy ustrojowego⁸⁰⁰.

Interes prawny oznacza ochronę prawną polegającą na możliwości żądania od organu administracji publicznej określonych czynności celem realizacji interesu lub usunięcia zaistniałego zagrożenia⁸⁰¹. Pojęcie interesu prawnego zakreśla relację między podmiotem stosunku prawnego a organem administracji stosującym prawo oraz kompetencją tego organu wraz z możliwościami, jakimi dysponuje on wobec określonego podmiotu⁸⁰². Wskazać także należy na interes prawny jako na „dążenie do uzyskania korzystniejszej sytuacji prawnej możliwej z punktu widzenia rozwiązań prawnych”⁸⁰³. Interes prawny to także możliwość uzyskania przez podmiot indywidualny pewnych korzyści, w szczególności władczych czynności organu administracji, wynikających z norm prawa po-

⁷⁹⁸ „Pod pojęciem «interes prawny» należy rozumieć interes zgodny z prawem i interes chroniony przez prawo. Istotą interesu prawnego jest jego związek z konkretną normą prawa materialnego – taką normą, którą można wskazać jako jego podstawę i z której podmiot legitymujący się tym interesem może wywodzić swoje racje. O uczestnictwo w sprawie może wystąpić, co do zasady, podmiot, który wykazuje istnienie związku między chronionym przez przepisy prawa materialnego interesem prawnym a aktem lub czynnością organu administracji publicznej. Interes prawny musi znajdować oparcie w przepisach prawa materialnego powszechnie obowiązującego i mieć charakter aktualny”. Postanowienie NSA z dnia 26 sierpnia 2009 r., II OZ 703/09, LEX nr 552947.

⁷⁹⁹ Podmiotem uprawnionym do wniesienia skargi na podstawie art. 50 § 1 p.p.s.a. jest ten, kto wykaże związek pomiędzy swą sytuacją prawną i normą prawa materialnego, procesowego lub ustrojowego. Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2010 r., I OSK 860/10, LEX nr 745350.

⁸⁰⁰ A.S. Duda, *Interes prawny w polskim prawie administracyjnym*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 201.

⁸⁰¹ A. Choduń *et al.*, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 134.

⁸⁰² J. Zimmermann, *Konstrukcja interesu prawnego w sferze działań Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] H. Olszewski, B. Popowska (red.), *Gospodarka – Administracja – Samorząd*, Printer, Poznań 1997, s. 609.

⁸⁰³ W. Jakimowicz, *Publiczne...*, s. 133.

wszechnie obowiązującego, które wiążą sytuację podmiotu z kompetencjami organu administracji publicznej⁸⁰⁴.

W orzecznictwie zaznacza się, że pojęcie interesu prawnego jest typową klauzulą generalną⁸⁰⁵. Interes prawny wynika z obowiązującego prawa i z konkretnej normy prawnej prawa podatkowego. Z samej normy prawnej stanowiącej o interesie prawnym nie wynika konkretne uprawnienie, lecz wyłącznie sytuacja prawnie chroniona. Wskazać można na ochronę korzyści przed ograniczeniem uzyskanych uprawnień czy stan oczekiwania na określonej korzyść.

Konkretyzacja normy ogólnej, abstrakcyjnej prawa podatkowego lub wydanej decyzji podatkowej stanowiącej o uprawnieniu podatnika będzie realizowała interes prawny podatnika. Źródłem uprawnienia i interesu prawnego w prawie podatkowym są normy prawa materialnego oraz procesowego, a także normy prawa odrębnych gałęzi, jak przykładowo normy prawa cywilnego, a z których wynikają pośrednio uprawnienia i interes prawny podatnika⁸⁰⁶. Warunkiem zaistnienia interesu prawnego jest obecność w przepisach prawa materialnego norm przewidujących w określonym stanie faktycznym oraz w odniesieniu do konkretnego podatnika możliwości uzyskania uprawnienia lub decyzji administracyjnej określającej uprawnienie⁸⁰⁷. Chodzi tu o normy zarówno generujące uprawnienie, jak i określone zobowiązanie⁸⁰⁸.

⁸⁰⁴ A.S. Duda, *op. cit.*, s. 110.

⁸⁰⁵ Pod tym pojęciem (obowiązku lub *uprawnienia*) rozumie się „interes zgodny z prawem i chroniony przez prawo. O tym, czy i kto posiada *interes prawny*, można orzec wyłącznie na podstawie analizy właściwych norm materialnoprawnych (w tym wypadku kształtujących stosunki podatkowoprawne), uwzględniając przy tym całokształt okoliczności zaistniałych w danej sprawie”. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2012 r., I SA/Wr 1106/12, LEX nr 1248208. Zob. wyrok NSA z dnia 24 listopada 2010 r., I OSK 1465/10, LEX nr 745033; zob. także wyrok NSA z dnia 12 maja 2011 r., I OSK 1043/10, LEX nr 1080857; wyrok NSA z dnia 7 lipca 2011 r., I OSK 1278/10, LEX nr 1082618; wyrok NSA z dnia 4 października 2011 r., I OSK 1072/10, LEX nr 1094528; wyrok NSA z dnia 7 lipca 2011 r. I OSK 1278/10, LEX nr 1082618; wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2011 r., I OSK 938/11, LEX nr 1149461.

⁸⁰⁶ Por. J. Zimmermann, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 1996 roku*, IV SA 846/95, OSP 1997, nr 4, poz. 83.

⁸⁰⁷ „*Interes prawny* to interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z nim i chroniony przez to prawo. *Interes prawny* winien przy tym opierać się na konkretnej normie prawa materialnego ustanawiającego prawa i obowiązki. Stroną w postępowaniu podatkowym jest więc tylko ten podmiot, którego własny *interes prawny* (*uprawnienie, obowiązek*) podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym”. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 października 2012 r., I SA/Po 520/12, LEX nr 1239731.

⁸⁰⁸ D. Całkiewicz, *Interes prawny jako podstawa legitymacji procesowej strony w postępowaniu*

Analiza interesu prawnego sprowadza się także do podmiotów i stron stosunku prawnopodatkowego. Za stronę można uznać m.in. podatników będących w związku małżeńskim i co do zasady tego rodzaju podatnicy są odrębnymi podmiotami uprawnień i obowiązków, ale problematyczny wydaje się związek interesu prawnego z instytucją małżeństwa, ponieważ zasadne jest pytanie, czy interes prawny dotyczy ich jako strony, czy każdego z podatników osobno, w szczególności biorąc pod uwagę uprawnienie zawarte w u.p.d.o.f. do wspólnego rozliczenia się małżonków w podatku dochodowym od osób fizycznych. Małżonkowie zgodnie z dyspozycją art. 6 ust. 1 u.p.d.o.f. podlegają odrębnemu opodatkowaniu osiągniętych dochodów, nie ulega jednak wątpliwości, że małżonkowie posiadający wspólnotę majątkową stanowią pewnego rodzaju jeden podmiot zgodnie z art. 29 o.p.⁸⁰⁹ Interes prawny dotyczy małżonków jako podmiotu stosunku prawnego, natomiast kwestia uprawnień dotyczy każdego z nich osobno, każdy z nich bowiem odpowiada do pewnego momentu wyłącznie za siebie. Ustrój rozdzielności majątkowej również nie wyklucza odpowiedzialności majątkowej z uwagi na egzekucję podatkową, stąd może zostać naruszony interes prawny jednego z małżonków.

Interes prawny w relacji do uprawnienia podatnika powinien cechować się obiektywnością, co oznacza relację istniejącej potrzeby ochrony prawnej⁸¹⁰. Sama treść interesu prawnego jest rezultatem normy prawnej i wyraża wartości zobiektywizowane z zastrzeżeniem, że są to obiektywne oceny organu podatkowego, interes prawny występuje niezależnie od woli podatnika. Istotną cechą jest także osobisty charakter interesu prawnego, stanowi bowiem o interesie konkretnego podatnika – nie jest on co do zasady przenoszony na poczet osób trzecich⁸¹¹.

niu administracyjnym, „Studia Prawnoustrojowe” 2011, nr 13, s. 85.

⁸⁰⁹ Odpowiedzialność podatkowa może oznaczać uszczuplenie majątku po stronie każdego z małżonków.

⁸¹⁰ Wyrok NSA z dnia 26 października 1999 r., IV SA 1693/97, LEX nr 48702.

⁸¹¹ Wyjątkiem może być odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe i ich interes prawny lub zob. wyrok NSA z dnia 20 listopada 2015 r., II OSK 688/14, LEX nr 2002223. „Prawo do wniesienia na podstawie art. 101 ust. 1 u.s.g. skargi do sądu przysługuje podmiotowi, który wykaże naruszenie przez zaskarżoną uchwałę własnego *interesu prawnego* lub *uprawnienia*, a w przypadku, gdy zaskarżona uchwała godzi w sferę prawną podmiotu przez wywołanie negatywnych następstw prawnych, np. przez zniesienie, ograniczenie czy też uniemożliwienie realizacji jego *uprawnienia* lub *interesu prawnego*. Naruszenie *interesu prawnego* lub *uprawnienia* to naruszenie przysługującej podmiotowi z mocy prawa ochrony. Podstawą do wyprowadzenia tej ochrony są przepisy prawa materialnego, które regulują treść działania organów administracji publicznej, na mocy których kształtowane są *uprawnienia* lub obowiązki jednostki” oraz „Postępowanie wszczęte na wniosek podmiotu nieposiadającego legitymacji do żądania podejmowania

Interes prawny podatnika oparty będzie na konkretnej normie prawa materialnego, co z kolei przekłada się na problematykę interesu podatnika opartego na konkretnych przesłankach stanowiących o uprawnieniu. Toteż analizy wymaga jedna z ważniejszych przesłanek dla podatnika, mianowicie przesłanka ważnego interesu, która stanowi podstawę do realizacji niektórych uprawnień przez podatnika. Przesłanka warunkuje – obok przesłanki interesu prawnego czy interesu publicznego – realizację niektórych uprawnień podatnika. Stąd wydaje się zasadne, aby dokonać jej analizy w kontekście instytucji uprawnień podatnika.

3.4. Uprawnienie jako realizacja interesu podatnika

Relacja między organem podatkowym a podatnikiem jest od dłuższego czasu przedmiotem zainteresowania dogmatyki prawa podatkowego. Relacje między wymienionymi podmiotami w zasadniczy sposób wpływają na decyzje podejmowane przez podatnika w zakresie realizacji obowiązku podatkowego.

Termin „interes podatnika” definiuje się jako podejmowanie działań w celu zachowania dotychczasowych praw podatnika lub rozszerzenie ich o uprawnienia poprzez działania organów podatkowych lub osób trzecich⁸¹². Pojęcie ważnego interesu podatnika jest klauzulą generalną i tworzy warunki do zastosowania uznania administracyjnego⁸¹³. Instytucja uznania administracyjnego stanowi podstawę do wyróżnienia jednego z typów uprawnień podatnika – uprawnień uznaniowych, co będzie przedmiotem szczegółowej analizy w dalszej części publikacji. Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem niedookreślonym wymaga od organu podatkowego wszechstronnego zbadania okoliczności faktycznych. Na tej podstawie można stwierdzić, czy określona sytuacja faktyczna wchodzi w obszar przesłanki ważnego interesu podatnika⁸¹⁴.

przez organ czynności należy umorzyć, a organ winien rozważyć możliwość wszczęcia tegoż postępowania z urzędu bądź na wniosek podmiotu *uprawnionego*. *Interes prawny* pojmowany jest jako obiektywna, czyli rzeczywiście istniejąca potrzeba ochrony prawnej. *Interes prawny* musi być własny, indywidualny i konkretny, dający się obiektywnie stwierdzić oraz aktualny, a więc nie ewentualny. *Uprawnienie* do złożenia skargi wiąże się z istnieniem norm prawa materialnego, z których wynikają dla podmiotu wnoszącego skargę określone prawa i obowiązki związane z wydaniem konkretnej decyzji”. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lipca 2016 r., VII SA/Wa 2007/15, LEX nr 2090319.

⁸¹² R. Biernat, *Deregulacja zawodu doradcy podatkowego jako naruszenie interesu podatnika*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2014, t. 93, s. 11–24.

⁸¹³ A. Hanusz, P. Krukowska-Siembida, *op. cit.*, s. 186.

⁸¹⁴ Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2016 r., II FSK 3001/13, LEX nr 2033551.

Pojęcie ważnego interesu podatnika ma także związek z pojęciem interesu publicznego⁸¹⁵. Organ podatkowy zobowiązany jest nie tylko do analizy zaistnienia przesłanek interesu publicznego, ale także interesu społecznego i do dokonania pewnego wyważenia korzyści. Oba pojęcia na gruncie o.p. mają charakter równorzędny⁸¹⁶. W określeniu interesu podatnika akcentuje się słowo „ważny”, co oznacza interes kwalifikowany⁸¹⁷. W doktrynie podnosi się, że przez ważny interes podatnika rozumie się nadzwyczajne względy, które mogłyby zaważyć na podstawach egzystencji podatnika⁸¹⁸. Wskazuje się też, że interes podatnika to pewne przeświadczenie o lepszych okolicznościach, a także określona potrzeba zachowania dotychczasowego stanu⁸¹⁹.

W zakresie definicji przesłanki ważnego interesu podatnika orzecznictwo podatkowe posługuje się tym terminem bardzo swobodnie. Zauważyć tu można trzy podejścia⁸²⁰. Pierwsze polega na posługiwaniu się wprost wyrażeniem „definicja” ważnego interesu podatnika⁸²¹, w drugim sądy definiują tę przesłan-

⁸¹⁵ W uproszczeniu można przyjąć, że pojęcie interesu społecznego utożsamiane jest z pojęciem interesu publicznego. Czasami pojęcia stosowane są zamiennie. „Kategoria interesu publicznego ma charakter klauzuli generalnej [...] «nieoznaczone pojęcie interesu publicznego oraz doprecyzowujących to pojęcie innych kategorii pojęciowych mających charakter klauzul generalnych» pozwala na pewną elastyczność stosowania (ale nie tworzenia) prawa przez organy administracji, może to jednak mieć miejsce wyłącznie «na etapie wykładni obowiązujących przepisów lub korzystania z kompetencji do uznania administracyjnego»”. Zob. W. Jakimowicz, *Wolność zabudowy w prawie administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 95. „Pojęcie interesu społecznego jest zaliczane do grupy klauzul generalnych o dużym stopniu ogólności”. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2008 r., VI SA/Wa 821/08, LEX nr 494609.

⁸¹⁶ T. Wołowicz, *Umorzenie zaległości podatkowej a pojęcie interesu publicznego i interesu strony*, „Zeszyty Naukowe WSEI. Seria Ekonomia” 2017, nr 13–14 (1–2), s. 25–43.

⁸¹⁷ *Ibidem*.

⁸¹⁸ R. Dowgier *et al.*, *Ordynacja podatkowa*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 254–256.

⁸¹⁹ L. Etel, *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga...*, s. 237.

⁸²⁰ P. Borszowski, *Ważny interes podatnika w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 1.

⁸²¹ Jako przykład należy wskazać: wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 lutego 2009 r., I SA/Bk 428/08, LEX nr 1029996, w którym uznano, iż „ważny interes podatnika należy definiować jako sytuację spowodowaną nadzwyczajnymi, losowymi przypadkami”, a także wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 kwietnia 2009 r., I SA/Go 802/08, LEX nr 1032396: „ważny interes podatnika definiuje się z kolei jako sytuację, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków doszło do znacznego obniżenia zdolności płatniczych dłużnika, co w konsekwencji doprowadziło do tego, że podatnik nie jest w stanie uregulować należności podatkowych”.

kę w sposób opisowy, wykazując jej istotę⁸²², a w trzecim wskazuje się przesłanki, które nie stanowią ważnego interesu podatnika⁸²³.

Kluczowe znaczenie ma korzyść podatnika wynikająca z zastosowania klauzuli generalnej. Realizacja uprawnienia związanego z ważnym interesem podatnika wynika z działań podejmowanych przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Poprzez realizację interesu publicznego podatnik dokonuje uszczuplenia swojego majątku, a także – co do zasady – jego prawa podlegają ograniczeniu. Należy przyjąć tezę, że oba pojęcia, tj. „interes publiczny” oraz „ważny interes podatnika”, mimo że są równoważne, stanowią terminy przeciwstawne, a realizacja celów publicznych jest sprzeczna z realizacją interesu podatnika, stąd cele podmiotów stosunku prawnego są rozbieżne. Cechą charakterystyczną dla pojęcia interesu podatnika jest korzyść po stronie podatnika⁸²⁴.

W orzecznictwie sądów administracyjnych⁸²⁵ wskazuje się na kryteria wyodrębnienia cech wspólnych ważnego interesu podatnika. Zwrot ten odnosi się do hipotezy normy prawnej. Oznacza pewien stan oczekiwania, potrzebę zachowania korzyści lub oczekiwania na pojawienie się korzyści. Doniosłość „ważnego interesu podatnika” oceniana jest poprzez organ podatkowy w indywidualnych przypadkach, jako zobiektywizowany i usprawiedliwiony powód zastosowania nadzwyczajnego trybu uznania administracyjnego. Przesłanki zastosowania tego trybu muszą być na tyle istotne, aby równoważyły odstępstwo od ogólnej zasady spełnienia świadczenia podatkowego i zastosowania trybu nadzwyczajnego.

⁸²² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 marca 2011 r., I SA/Sz 860/10, LEX nr 894197, w którym uznano, że: „Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku. Przesłanki zastosowania ulgi podatkowej należy więc oceniać nie tylko w kontekście osobistej sytuacji majątkowej podatnika, lecz także z uwzględnieniem związku zachodzącego pomiędzy obniżeniem zdolności płatniczej, a zajściem wypadków powodujących i uzasadniających niemożność zapłaty”.

⁸²³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2009 r., I SA/Łd 173/09, LEX nr 534559, w którym odniesiono się do przesłanek negatywnych: „ważnego interesu podatnika, będącego jedną z przesłanek udzielenia ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej. Przeciwnie, przez ważny interes podatnika należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika i że umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek uzasadnione będzie jedynie w takich wypadkach, które spowodowane zostały działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu i które są niezależne od sposobu jego postępowania”.

⁸²⁴ M. Szalewska, *Klauzula generalna fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia w sprawach administracyjnych przedsiębiorców*, „Administracja” 2010, nr 4, s. 89.

⁸²⁵ Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., II GSK 13/16, LEX nr 2419463.

Nadrzędna pozycja organów podatkowych przejawia się m.in. kontrolą czy określaniem sytuacji prawnej podatnika w sposób jednostronny. Wobec tego istotne, czy zadaniem organu podatkowego jest wyłącznie ochrona interesu publicznego, czy także ochrona interesu podatnika. Ustawodawca podatkowy nie przewiduje wprost w przepisach prawa obowiązku ochrony interesu podatnika⁸²⁶, jednak regulacje Konstytucji RP czy ogólnego prawa podatkowego obejmują pewne środki ochrony podatnika. Głównym celem działania związków publicznoprawnych jest zgromadzenie środków zapewniających równowagę budżetową, co równocześnie nie oznacza, że ochrona praw podatnika powinna schodzić na margines działania ustawodawcy⁸²⁷.

Podejmowane przez podatnika czynności związane z zastosowaniem uprawnień powodują, że organ podatkowy w ramach ochrony interesu fiskalnego podejmuje działania mające na celu zapewnienie odpowiednich wpływów podatkowych, weryfikując uprawnienia podatnika.

Ustawodawca podatkowy przewidział ochronę interesu podatnika, formułując określone uprawnienia w przepisach ogólnego prawa podatkowego, a także w konstrukcjach poszczególnych podatków. Prawo materialne chroni interes indywidualny podatnika poprzez uprawnienia. Koncepcja uprawnień materialnych i normy prawa materialnego umożliwiają ukształtowanie pozycji prawnej podatnika, niwelującej brak równowagi⁸²⁸ w relacjach między podmiotami stosunku zobowiązania podatkowego. Ochrona interesu podatnika zapewniona jest nie tylko poprzez uprawnienia, lecz także poprzez obowiązki organu podatkowego, zmniejszające nierównorzędności podmiotów stosunku prawnopodatkowego⁸²⁹.

Tworzenie konstrukcji podatkowych przez ustawodawcę związane jest – jak już wskazano – z celami fiskalnymi. Realizacja głównej intencji ustawodawcy w procesie stosowania prawa podatkowego musi odbywać się bez naruszania integralności praw podatnika, ustawodawca podatkowy powinien

⁸²⁶ B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz i J. Małecki (red.), *Ex iniuria...*, s. 256.

⁸²⁷ A. Kowalska, M. Kowalska, *Organ podatkowy – przeciwnik w sporze czy podmiot chroniący interes podatnika*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Studia Finansowoprawne, nr 2, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011, s. 96.

⁸²⁸ Z uwagi na władztwo podatkowej całkowita równowaga relacji nie jest możliwa.

⁸²⁹ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.

dążyć do zachowania podstaw równowagi poprzez formułowanie uprawnień podatnika⁸³⁰. Jednym z celów prawa materialnego jest ochrona interesu indywidualnego podatnika poprzez określanie uprawnień oraz obowiązków. Powstała sytuacja prawna w wyniku regulacji prawnych ma na celu realizację stosunku prawnego, a istotnym czynnikiem jest zapewnienie podatnikowi ochrony jego podstawowych praw. Należy przez to rozumieć przyznanie uprawnień materialnych.

Pojęcie ważnego interesu podatnika związane jest z instytucją umorzenia zaległości podatkowych stosownie do art. 67a § 1 o.p.⁸³¹ Przesłanka ważnego interesu podatnika (jak również interesu publicznego) warunkuje zastosowanie instytucji umorzenia zaległości podatkowych. Szczegółowa analiza tej instytucji w odniesieniu do uprawnienia dokonana jest w rozdziale czwartym, natomiast nie ulega wątpliwości, że złożenie wniosku o umorzenie zaległości podatkowych przez podatnika stanowi o uprawnieniu.

Ordynacja podatkowa przy określaniu interesu podatnika stawia akcent na słowie „ważny”, a więc nie chodzi o każdy interes, a interes kwalifikowany określonymi przesłankami, o których decydują zobiektywizowane kryteria. Chodzi zatem o nadzwyczajne względy dotyczące egzystencji podatnika⁸³².

Przesłanka ważnego interesu podatnika sprowadza się m.in. do uprawnienia będącego niejako instrumentem podatnika, poprzez który może dokonać zmniejszenia lub w całości uniknąć obciążenia podatkowego w wyniku decyzji organu podatkowego. Użycie sformułowania uprawnienia jako instrumentu nie jest przypadkowe, z uwagi na rolę podatnika jako podmiotu wskazującego na przesłanki ważnego interesu. Podatnik może skorzystać z przysługującego mu uprawnienia do złożenia wniosku z racji „ważnego interesu”. Natomiast uznaniowy charakter tego uprawnienia i rola organu podatkowego w subiektywnej ocenie przesłanek – na które powołuje się podatnik w obronie swego ważnego interesu – nie nakłada automatycznego obowiązku na organ podatkowy do realizacji w pełni uprawnienia skutkującego wydaniem decyzji podatkowej w zakresie umorzenia zaległości w części lub w całości. Organ podatkowy w ramach uznania administracyjnego ma obowiązek zbadać, czy przesłanki, na które powołuje się podatnik, zaistniały w określonym stanie faktycznym. Co więcej,

⁸³⁰ *Ibidem*, s. 12.

⁸³¹ Przesłanka ważnego interesu podatnika dotyczy także przepisów art. 22 § 1 i § 2, art. 48 § 1 i § 2 oraz art. 253 i 253a o.p.

⁸³² Zob. wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 200/6/168, LEX nr 36843.

nawet stwierdzenie zaistnienia istotnych przesłanek w przedmiotowym stanie faktycznym nie skutkuje realizacją treści zawartej w uprawnieniu. Nie należy utożsamiać praw do skorzystania z przysługującego uprawnienia, związanego z przesłanką ważnego interesu podatnika i automatycznym obowiązkiem organu podatkowego o realizacji treści uprawnienia podatnika. Przesłanka ważnego interesu stanowi pewien wstępny etap uprawnienia, a wykazanie jej stwarza podstawy do pełnej realizacji treści zawartej w uprawnieniu⁸³³.

Analizy wymaga także niedookreślenie pojęcia ważnego interesu podatnika, gdyż nie ma ono definicji ustawowej. Ustawodawca, wprowadzając do systemu prawnego przesłankę ważnego interesu podatnika, posłużył się pojęciem niedookreślonym, przybierającym formę zwrotu szacunkowego⁸³⁴, o szerokim zakresie i w zasadzie niemożliwym do zdefiniowania ustawowego. Wprowadzenie określenia niedookreślonego w odniesieniu do uprawnienia do złożenia wniosku o umorzenie zaległości podatkowej jest dość odważnym posunięciem ustawodawcy podatkowego, w konsekwencji bowiem wprowadza przesłankę uznaniowości, co z kolei może przełożyć się na obciążenie wymiaru sprawiedliwości w sytuacji rozstrzygania analogicznych spraw w odmienny sposób. Wprowadzenie takiej przesłanki daje pewną swobodę oceny przez podatnika swojej sytuacji życiowej czy materialnej. Elastyczne sformułowanie zastosowane przez ustawodawcę stwarza także powody do pewnego niepokoju związanego z przytoczoną uznaniowością realizacji uprawnienia przez organy podatkowe. Swobodna ocena organów podatkowych przesłanek związanych z ważnym interesem podatnika, poprzez elastyczność tej instytucji, prowadzi do wniosku o pewnej niesprawiedliwości społecznej, z uwagi na subiektywną ocenę organu podatkowego stanu faktycznego. W konsekwencji prowadzi to do chaosu prawnego i możliwości wydania różnych – przeczących sobie – decyzji w podobnych stanach faktycznych. Umorzenie zaległości podatkowej stanowi wyjątkową sytuację, jest nieefektywnym sposobem wygasania zobowiązań podatkowych, więc nie może być postrzegane jako sposób na unikanie opodatkowania. Stanowiłoby to o uprawnieniu podatnika bez uwzględnienia uznania administracyjnego, a więc uprawnieniu głównym, wyróżnionym i analizowanym w dalszej części pracy.

Uprawnienie do złożenia wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań przyjmuje się za bezzasadne i staje się bezprzedmiotowe w sytuacji, gdy podatnik spłaci

⁸³³ Istnieje także możliwość, w której organ podatkowy z urzędu podejmuje decyzję o umorzeniu zaległości podatkowych w określonych przypadkach.

⁸³⁴ P. Borszowski, *Ważny...*, s. 1.

zaległość podatkową wraz ze złożeniem odpowiedniego wniosku, a organ podatkowy na podstawie art. 208 § 1 o.p. umarza postępowania.

Uznaniowy charakter analizowanego uprawnienia związanego z ważnym interesem podatnika to połączenie uznaniowości z pojęciami niedookreślonymi, co skutkuje szerokim polem manewru organów podatkowych w podejmowaniu decyzji. Uznaniowość nie wyklucza uzasadnienia wydawanej przez organ podatkowy decyzji zgodnie z art. 210 § 4 o.p.

Sam proces tworzenia prawa podatkowego przez ustawodawcę powinien zmierzać do zachowania jak najdalej idącej równowagi i podnoszonego już w niniejszej pracy zawężania pojęć niedookreślonych z zachowaniem elastyczności prawa podatkowego. Wprowadzenie do systemu prawnego przesłanki ważnego interesu podatnika i związanych z nią uprawnień podatnika cechuje uznaniowość. Organy w ramach uznania administracyjnego rozstrzygają o ważnym interesie podatnika, co przekłada się na dalsze komplikowanie prawa podatkowego. Wyróżnienie uznaniowości organów podatkowych w odniesieniu do uprawnień będzie stanowiło podstawę do wyróżnienia w dalszej części pracy uprawnień podatnika – uznaniowych.

Realizacja interesu prawnego oraz w następnej kolejności ważnego interesu podatnika skłania do wykazania także form uprawnienia. Wyróżniony wcześniej zakres przedmiotu uprawnienia pozwala na wyodrębnienie dwóch struktur uprawnień. Pierwszą są uprawnienia dotyczące konstrukcji podatku i adresowane do podmiotów określonego podatku, a drugą – uprawnienia adresowane do ogółu, a zawarte w o.p. Prowadzi to do wniosku o występowaniu różnych form uprawnienia w zależności od ich zakresu i kształtu.

4. Wyznacznik uprawnień podatnika

4.1. Formy uprawnień podatnika

Wyróżniając komponenty uprawnień podatnika, a w szczególności jego zakres przedmiotowy, należy także zbadać jego wyznaczniki, wskazujące na szczególne formy prawne oraz formy realizacji. Formułowanie w przepisach prawa podatkowego uprawnień podatnika powoduje trudności w ich precyzyjnym określeniu, z uwagi na szeroki zakres, a przede wszystkim używanie przez ustawodawcę różnych określeń, wobec tego zasadna jest próba ustalenia pewnych wyznaczników i ustalenie form prawnych uprawnienia, a następnie form

jego realizacji. Ponadto pewnymi wyznacznikami uprawnień podatnika są też przedziały czasowe czy możliwość przeniesienia uprawnień na inny podmiot, a także ich utrata.

Ustawodawca wprowadza do systemu prawnego pewne mechanizmy instytucjonalne, które mogą przybrać formy prawne uprawnienia, a realizowane są w ramach uznania administracyjnego lub przysługują z mocy prawa i warunkowane pewnymi obowiązkami czy mechanizmami instrumentalnymi. Realizacja uprawnienia sprowadza się do uruchomienia – po spełnieniu wszystkich ustawowych przesłanek przez podatnika – wiązki uprawnienia. Natomiast samo uprawnienie przybiera niejednorodne formy prawne.

Forma prawna uprawnienia związana jest z normą prawną określającą uprawnienie, a więc to norma prawna wyraża zarazem treść, jak i formę uprawnienia. Zatem wśród form prawnych wyrażających przesłankę uprawnienia należy przyjąć m.in.:

- a) wnioski⁸³⁵,
- b) oświadczenia woli⁸³⁶,
- c) odwołania⁸³⁷,
- d) skargi⁸³⁸,
- e) ponaglenia⁸³⁹.

Dokonanie przez podatnika czynności prawnej w postaci zastosowania jednej z wymienionych form prawnych uprawnienia stanowiących instrumenty prawne stanowi o uruchomieniu wiązki uprawnienia w celu uzyskania przez podatnika konkretnej korzyści.

Złożenie stosownego wniosku przez podatnika to bardzo charakterystyczna przesłanka, która wprost świadczy o instytucji uprawnienia⁸⁴⁰. Podatnik zgodnie z kształtem normatywnym uprawnienia zawartego w ustawie podatkowej szczegółowo precyzuje treść uprawnienia we wniosku. W zależności

⁸³⁵ Przykładowo uprawnienie do złożenia wniosku o wspólne rozliczenie małżonków stosownie do u.p.d.o.f.

⁸³⁶ Przykładowo uprawnienie do złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania stosownie do u.p.d.o.f.

⁸³⁷ Przykładowo uprawnienie do złożenia odwołania od decyzji podatkowej stosownie do art. 220–235 o.p.

⁸³⁸ Przykładowo uprawnienie do złożenia skargi na bezczynność organów podatkowych na podstawie art. 54 § 1 w związku z art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.

⁸³⁹ Przykładowo uprawnienie do złożenia ponaglenia na niezłatwienie sprawy podatkowej w terminie stosownie do art. 141 o.p.

⁸⁴⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, 190.

od kategorii uprawnienia, tj. czy jest to uprawnienie w ramach uznania administracyjnego⁸⁴¹, czy w ramach realizacji z mocy prawa⁸⁴², organ podatkowy dokonuje oceny i uzasadnienia faktycznego, a także prawnego, które przemawia za realizacją treści uprawnienia wyrażonego poprzez stosowny wniosek. Wniosek jako forma prawna uprawnienia jest minimalnym wymogiem formalnym, od którego uzależniona jest realizacja treści uprawnienia. Treść wniosku wyznacza dokładny zakres uprawnienia. Podatnik, powołując się na przepisy gwarantujące realizację uprawnienia, w treści wniosku wyraża istotę i uzasadnienie uprawnienia⁸⁴³. Wniosek składany jest przez zainteresowany podmiot posiadający legitymację ustawową do realizacji uprawnienia w postaci złożenia stosownego wniosku.

Formą uprawnień podatnika jest także oświadczenie woli. Ta charakterystyczna dla prawa cywilnego instytucja jest zawarta w art. 60 k.c.⁸⁴⁴ W prawie podatkowym oświadczeniem woli będzie zachowanie podatnika w sposób wyrażający jego wolę w celu wywołania określonych skutków prawnych w postaci nawiązania, zmiany lub zniesienia stosunku prawnopodatkowego. Jako przykład uprawnienia podatnika składającego oświadczenie woli wskazać można możliwość dokonania przez niego wyboru formy opodatkowania⁸⁴⁵. Instytucja

⁸⁴¹ Chodzi tutaj o uprawnienie uznaniowe, szczegółowo analizowane w kolejnym rozdziale.

⁸⁴² Chodzi tutaj o uprawnienie główne, szczegółowo omawiane w następnym rozdziale.

⁸⁴³ Jako przykład uprawnienia wymagającego złożenia odpowiedniego wniosku należy podać uprawnienie małżonków do wspólnego rozliczenia się czy wniosek o wydanie interpretacji podatkowej. Wszystkie te uprawnienia po spełnieniu ustawowych przesłanek nie zależą od uznania administracyjnego, a ich realizacja następuje z mocy prawa.

⁸⁴⁴ Przepis stanowi, że „wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli)”.

⁸⁴⁵ O uprawnieniu podatnika w odniesieniu do oświadczenia woli: „W przepisie art. 9a ust. 4 określono, że wybór sposobu opodatkowania dokonany w oświadczeniu, o którym mowa w ust. 2, dotyczy również lat następnych, chyba że podatnik, w terminie do dnia 20 stycznia roku podatkowego, zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego [...]. Przepis ten przewiduje, że wybór sposobu opodatkowania dokonany w oświadczeniu dotyczy także lat następnych, chyba że podatnik w odpowiednim terminie zawiadomi w formie pisemnej o rezygnacji z tego sposobu opodatkowania. Powyższe uregulowanie prawne w sposób niewątpliwy statuuje prawo podatnika do kontynuacji wybranego sposobu opodatkowania, bez potrzeby ponawiania oświadczenia w tym zakresie w kolejnych latach podatkowych. Kontynuować jednak można tylko uprawnienie uprzednio nabyte, a więc ust. 4 ma zastosowanie tylko do takich sytuacji, gdy w roku poprzednim podatnik korzystał z opodatkowania w wybranej przez siebie formie [...]”. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1157/15, LEX nr 2014272. Także: „Pismem z dnia 22 sierpnia 2013 r. podatnik złożył oświadczenie o zawieszeniu z tym dniem prowadzonej działalności, korzystając w ten sposób z uprawnienia wynikającego z treści

oświadczenia woli w zakresie wyboru formy opodatkowania jest uregulowana przepisem art. 10 o.p. Ustawodawca wprawdzie nie posługuje się tutaj pojęciem uprawnienia, nie budzi jednak większych wątpliwości, że możliwość wyboru przez podatnika różnych wariantów podatkowych charakteryzuje instytucję uprawnienia. Stąd wybór określonego zachowania się poprzez złożenie oświadczenia woli będzie podstawą do przyjęcia tej instytucji za uprawnienie i za obarczoną wymogiem dopełnienia obowiązku instrumentalnego.

O formie uprawnienia świadczy także możliwość złożenia odwołania przez podatnika. Stosownie do art. 220 o.p. od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie. Zawarte w przytoczonym przepisie określenie „służy” jednoznacznie wskazuje, że organ w tej sytuacji jest stroną służebną do wykonania określonej czynności, stąd stanowi to przesłankę dla przyjęcia uprawnienia jako podstawy i realizacji odwołania. Dodatkowo nie przez przesłanki uznaniowości, a z mocy prawa⁸⁴⁶.

Formą uprawnień podatnika są także skargi oraz ponaglenia. Organy podatkowe zobowiązane są do załatwiania spraw w terminach określonych przepisami prawa⁸⁴⁷. Zgodnie z art. 139 § 1 o.p. organy podatkowe powinny rozpatrywać sprawy niezwłocznie. Maksymalny termin do załatwienia przez organ podatkowy sprawy wynosi miesiąc, a sprawy szczególnie skomplikowanej – dwa miesiące. Odstępstwem od tej reguły jest np. termin rozpatrzenia wniosku o udzielenie interpretacji podatkowej, wynoszący trzy miesiące. Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. podatnikowi przysługuje uprawnienie do złożenia skargi na bezczynność organu podatkowego lub złożenie pisma ponaglącego załatwienie sprawy przez organ⁸⁴⁸. Nie budzi wątpliwości, że złożenie skargi czy ponaglenia stanowi o uprawnieniu podatnika, gdyż to od podatnika i jego

art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych dochodów osiąganych przez osoby fizyczne”. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 października 2016 r., I SA/Gd 908/16, LEX nr 215387.

⁸⁴⁶ Chodzi o samą możliwość złożenia odwołania, a nie jego realizację, ponieważ ta jest związana z wieloma innymi czynnikami mającymi wpływ na realizację uprawnienia.

⁸⁴⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2014 r., I SAB/Wr 9/14, LEX nr 1492869.

⁸⁴⁸ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 września 2017 r., I SA/Kr 766/17, LEX nr 2393213, w którym sąd stwierdził: „Ponaglenie jest swoistym środkiem prawnym, ponieważ nie jest skierowane przeciwko konkretnej czynności procesowej lub aktowi administracyjnemu, lecz ma na celu spowodowanie wypełnienia przez organ obowiązku urzędowego polegającego na przeprowadzeniu czynności postępowania i ich zakończeniu wydaniem decyzji albo rozstrzygającej o istocie sprawy, albo kończącej sprawę w danej instancji. Nie dotyczy więc ono samego przedmiotu postępowania podatkowego, ale tylko doprowadzenia do zakończenia zawisłości sprawy przed danym organem podatkowym”.

zachowania zależy, czy podejmie kroki związane z realizacją przysługującego ustawowo prawa do realizacji tego uprawnienia.

Wymienione formy prawne stanowią o uprawnieniu podatnika. Nie jest to oczywiście katalog wyczerpujący przedmiotowego zagadnienia, jednakże określający pewne ramy, które dotyczą form uprawnienia. Zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami w niniejszej pracy ustawodawca nie posługuje się wprost pojęciem uprawnienia przy formułowaniu możliwości wyboru dostępnych podatnikowi rozwiązań prawnych. To w konstrukcji prawnej o.p. czy w szczegółowych ustawach podatkowych ustawodawca wskazuje, że określone instytucje i ich realizacja związane są z uprawnieniami podatnika. Ponadto ustawodawca wprawdzie nie zawarł tych form w jednym akcie prawnym, co prowadziło do konkluzji, że stanowią one o uprawnieniu, natomiast znajdujące się w ich treści przesłanki stanowią wyraźnie o instytucji uprawnienia. Zaproponowane postulowane skatalogowanie praw podatnika wydaje się rozwiązaniem mającym wpływ na bardziej zrozumiałe stosowanie prawa.

4.2. Formy realizacji uprawnień podatnika

Analiza form uprawnień podatnika wykazała, że uprawnienia są z istoty prawa podatkowego różnorodne, przybierają także różne formy realizacji. Ma to związek z analizowanym brakiem definicji legalnej, ponieważ można uznać, że uprawnienie przybiera tak liczne kształty prawne, że ustawodawca nie byłby w stanie zawrzeć tego w jednej definicji legalnej. Ustawodawca, wprowadzając bardzo szeroki zakres uprawnień, stworzył liczne możliwości interpretacji tego pojęcia, co w konsekwencji prowadzi do tezy, że sformułowanie uprawnień powoduje dużą swobodę w określeniu instytucji uprawnień podatnika. Jednocześnie uprawnienie to zachowanie, należy więc wyróżnić formy realizacji uprawnienia poprzez wybór nie tyle odpowiedniego zachowania, lecz instrumentów prawnych, za pomocą których uprawnienie będzie zrealizowane. Swoboda doboru form zachowania jest konsekwencją przyjęcia konstrukcji prawnej uprawnienia. Podkreślenia wymaga sformułowanie „forma” z uwagi na dość szerokie zastosowanie tego pojęcia. Na potrzeby niniejszej pracy przyjmuje się jedną ze słownikowych definicji, mianowicie formę jako „sposób postępowania, zachowania się” oraz „przejaw czegoś”⁸⁴⁹. Skala postępowania czy zachowania będzie wyróżniona w zależności od statusu podatnika oraz aktualnej sytuacji prawnej,

⁸⁴⁹ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/> [dostęp: 23.07.2024].

a także od analizy podmiotu czy przedmiotu podatku, tj. czy będzie to określało podatnika jako osobę fizyczną lub prawną oraz czy będzie to przedmiotem konstrukcji określonego podatku. Z wyjątkiem tych okoliczności należy wziąć pod uwagę też określone zachowanie zewnętrzne, a także inicjację zachowania przez podmiot w sposób racjonalny, związany z korzyścią, które może w konsekwencji wyrazić jego zachowanie. Rozważania te prowadzą bezpośrednio do formy realizacji uprawnienia w różnych etapach zobowiązania podatkowego, jak też różnych kształtów normatywnych związanych z jego zakresem, a więc uprawnieniami głównymi i z konstrukcją prawną podatku oraz uprawnieniami uznaniowymi.

Podatnik celem uruchomienia wiązki uprawnienia podejmuje odpowiednie zachowanie, rozumiane jako złożenie kilku komponentów w całość, co w konsekwencji prowadzi do uruchomienia norm prawnych, które wyrażają uprawnienie, zatem wiązkę uprawnienia przyjmuje się jako przejaw podjęcia działań przez podatnika. Uruchamiając wiązkę uprawnienia, podatnik uruchamia także odpowiednią treść zawartą w normie prawnej stanowiącej o uprawnieniu. Treścią uprawnienia jest standardowo pewna korzyść, mająca wywołać określone skutki ekonomiczne.

Konstrukcja podatku pozwala na wyodrębnienie jego części składowych, stąd można przyjąć, że składają się na nią – oprócz tradycyjnych elementów takich jak przedmiot, podmiot, podstawa opodatkowania – także preferencje podatkowe, a możliwość skorzystania z nich stanowi o uprawnieniu podatnika. Realizacja preferencji podatkowych jest dobrowolna, podatnik swoim zachowaniem określa sposób obliczenia podatku z uwzględnieniem lub nieuwzględnieniem dozwolonych preferencji. Prowadzi to do wniosku, że realizacja preferencji podatkowych spełnia wszystkie przesłanki, jakimi charakteryzuje się uprawnienie. Wobec tego to nie preferencja jest uprawnieniem, a zachowanie podatnika polegające na realizacji preferencji będzie równocześnie formą realizacji uprawnienia. W związku z tym należy zbadać relację poszczególnych preferencji z uprawnieniem, a także określić ich właściwość w odniesieniu do uprawnień głównych oraz uprawnień uznaniowych. Wśród preferencji podatkowych wyróżnia się m.in. ulgi, zwolnienia i wyłączenia. Instytucje te powszechnie przyjmowane są w doktrynie prawa podatkowego⁸⁵⁰.

Przyjęcie preferencji podatkowych jako jedynej formy realizacji uprawnienia podatnika byłoby dużym uproszczeniem, generalnie nie odpowiadałoby

⁸⁵⁰ Zob. B. Pahl, *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 320 oraz B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudkowski (red.), *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2017*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 232.

to prawdzie. Preferencja podatkowa to tylko jedna z możliwych form realizacji uprawnienia, gdyż uprawnieniem jest zachowanie polegające na realizacji normy prawnej poprzez wybór odpowiedniej preferencji podatkowej. Istota preferencji podatkowej sprowadza się do odstępstwa od standardu podatkowego przyjętego w określonych warunkach systemu podatkowego⁸⁵¹.

Preferencje podatkowe są elementem konstrukcyjnym podatku i przybierają postać ulg, zwolnień, włączeń, odroczeń, umorzeń. Jedną z podstawowych preferencji jest ulga podatkowa. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego „ulga” oznacza zmniejszenie opłat, obniżkę⁸⁵². Natomiast art. 3 pkt 6 o.p. stanowi o uldze podatkowej jako „przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”. Oznacza zatem m.in. zmniejszenie podstawy opodatkowania i w konsekwencji wysokości świadczenia podatkowego, co jest jednym z elementów odróżniających ulgę od zwolnienia podatkowego. Celem ulg jest jedynie zmniejszenie obciążeń podatkowych, a celem zwolnień – całkowite wyeliminowanie przedmiotu opodatkowania lub określonych podmiotów. Oznacza to przyjęcie ulgi podatkowej w szerokim rozumieniu – ulga podatkowa *sensu largo*⁸⁵³. Tym samym nie należy traktować np. możliwości uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego VAT⁸⁵⁴ jako ulgi podatkowej, posiada ona bowiem inne cechy odróżniające ją od ulg podatkowych.

Nie ulega wątpliwości, że urzeczywistnienie ulgi podatkowej związane jest z realizacją uprawnienia podatnika⁸⁵⁵. Podatnik poprzez swoje zachowanie, a więc

⁸⁵¹ B. Pahl, *op. cit.*, s. 330.

⁸⁵² S. Dubisz (red.), *op. cit.*, s. 977.

⁸⁵³ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 176. Przyjmuje się także węższe ujęcie, zgodnie z którym stwierdza się, że „nie należy zaliczać do ulg i zwolnień podatkowych tych instytucji, które mogą być zaliczone do innych, posiadających odrębne cechy kategorii instytucji podatkowo-prawnych, a przy tym odbiegających od typowych konstrukcji ulg i zwolnień podatkowych”. W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *op. cit.*, s. 249–264.

⁸⁵⁴ Odliczenie podatku naliczonego VAT jest uprawnieniem podatnika. Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2014 r., I SA/Kr 1937/13, LEX nr 1497577.

⁸⁵⁵ Zob. R. Mastalski, *Prawo...*, 2006, s. 47. Tezę taką potwierdziło orzeczenie WSA z dnia 28 listopada 2012 r.: „Prawo do ulgi jest prawem o charakterze majątkowym [...] uprawnienie to przechodzi na spadkobierców. Nie oznacza to jednak, że podatnik przejął prawo do wskazanej ulgi bądź jej kontynuacji mimo oczywistego brzmienia art. 97 § 1 o.p. przewidującego, iż «spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa

poprzez przysługujące mu uprawnienie, dokonuje określonego wyboru dotyczącego ulgi podatkowej. Realizacja ulgi podatkowej poprzez uprawnienie podatnika rozstrzyga o jego charakterze generalnym, nie jest związana z uznaniem administracyjnym, nie stanowi uprawnienia uznaniowego. Spełnienie określonych przesłanek skłania do wniosku, że uprawnienie do realizacji ulgi podatkowej jest bezwarunkowe, nieobwarowane dodatkowymi czynnościami⁸⁵⁶. Definicja ulg podatkowych w rozumieniu o.p. przyjmowana jest szeroko, w literaturze przedmiotu podkreśla się, że nie posiada ona charakteru uniwersalnego dla całego systemu podatkowego, a stosowanie bezpośrednie na gruncie innych ustaw podatkowych nie jest możliwe, definicja ta ma zastosowanie jedynie w przepisach o.p.⁸⁵⁷

Formą realizacji uprawnień podatnika jest także urzeczywistnienie zwolnień podatkowych, które należy odróżnić od pojęcia ulg podatkowych, gdyż kontrowersyjne jest zaliczanie na gruncie o.p. zwolnień podatkowych do zakresu ulg podatkowych. Za rozróżnieniem uprawnienia do realizacji ulgi podatkowej i uprawnienia do realizacji zwolnienia podatkowego przemawiają cechy wskazujące na ich różnorodność. Ulgi podatkowe sprowadzają się jedynie do ograniczenia podstawy opodatkowania w celu redukcji zobowiązania podatkowego, natomiast zwolnienie podatkowe oznacza wyłączenie podmiotu lub przedmiotu opodatkowania jako całości. Za rozróżnieniem przemawia także element konstrukcyjny określonego podatku. Zwolnienie jest związane z przedmiotem lub podmiotem opodatkowania, z kolei ulga stanowi korektę stawki podatkowej, samej kwoty czy podstawy opodatkowania⁸⁵⁸. Zabieg ustawodawcy polegający na uznaniu zwolnień podatkowych za ulgi podatkowe miał charakter czysto techniczny, w celu ustalenia terminu zbiorczego dla kategorii preferencji podatkowych⁸⁵⁹.

i obowiązki spadkodawcy». Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 listopada 2012 r., I SA/Go 898/12, LEX nr 1248018. Potwierdza ją także wyrok WSA z dnia 20 września 2017 r.: „Postanowienie w przedmiocie ulgi podatkowej, o których mowa [...] nie dotyczy wprost uprawnienia podatnika do skorzystania z jednej z ulg czy zwolnień, ale możliwości pogodzenia interesu finansowego [...] i indywidualnego interesu podatnika”. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 13/17, LEX nr 2197411.

⁸⁵⁶ To w dużym uproszczeniu, skorzystanie bowiem z ulgi podatkowej obwarowane jest stanem faktycznym, a więc podatnik musi spełnić określone warunki, aby ulga podatkowa mogła być zrealizowana.

⁸⁵⁷ B. Brzeziński *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2007, s. 21.

⁸⁵⁸ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi...*, s. 178.

⁸⁵⁹ W. Morawski, *Pojęcie ulgi podatkowej w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2002, s. 89. Za przyjęciem zwolnień podatkowych jako możno-

Szczególną formą realizacji uprawnień podatnika jest to związane z prawem do ulgi w spłacie zobowiązań. Uprawnienia te stanowią pewną podstawę do uzyskania preferencji co do sposobu, terminu zapłaty lub zwolnienia z obowiązku zapłaty zaległego podatku.

Realizacja uprawnień może także przybrać formę działania w zakresie innych preferencji jak m.in.:

- a) dokonania wykładni oświadczeń woli,
- b) odroczenia terminów,
- c) zmiany lub uchylecia decyzji, dzięki którym podatnik nabył lub utracił określone prawa,
- d) ograniczenia poboru zaliczek na podatek,
- e) zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku.

Uprawnienie do przyjęcia odpowiednich form działania w odniesieniu do wymienionych preferencji podatkowych cechuje uznanie administracyjne – co stanowi o przesłance uprawnień uznaniowych – a także ich konstrukcja w postaci klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, a więc wola organu podatkowego do spełnienia określonych uprawnień. Klauzule generalne i zwroty niedookreślone są instrumentem techniki legislacyjnej. Klauzule generalne łączą się z wykładnią prawa i stanowią niejako dyrektywy dla organu podatkowego przy wydawaniu decyzji o charakterze uznaniowym⁸⁶⁰.

Wszystkie wymienione formy urzeczywistnienia preferencji – instrumenty prawne – stanowią o przesłance uprawnienia do ich realizacji. Wobec tego nasuwa się wniosek o odróżnieniu form uprawnienia od jego treści, ponieważ to treść uprawnienia wyznacza jego zakres, a przedmiotem uprawnienia jest samo zachowanie. W dalszej kolejności należy dokonać analizy przedziałów czasowych, w których realizacja uprawnienia jest możliwa. Ustawodawca bowiem określa pewne granice, w których podatnikowi przysługuje możliwość realizacji uprawnienia, a przekroczenie ich skutkuje utratą możliwości realizacji uprawnienia.

ści dokonania odpowiedniego wyboru przez podatnika, a więc zaliczeniem ich do form uprawnień podatnika przemawia uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej: „Kwestia zwolnień podmiotowych, obejmujących pewne kategorie podatników, została wyraźnie zastrzeżona dla materii ustawowej i wyłączona z kompetencji organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego. [...] rada gminy może wprowadzić zwolnienia od podatku od nieruchomości, ale nie może wprowadzać wyłączeń ograniczających krąg podmiotów uprawnionych do uzyskania zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis, przyjmując kryterium podmiotowe”. Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 1 grudnia 2016 r., 232/G/281/P/16.

⁸⁶⁰ A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 120.

4.3. Przedziały czasowe uprawnień podatnika

Uruchomienie wiązki uprawnienia związane jest z określonymi terminami oraz przedziałami czasowymi. W prawie pojęcie „termin” w podstawowym znaczeniu oznacza konkretną chwilę albo pewien okres mierzony liczbą dni, tygodni czy miesięcy⁸⁶¹. Termin i czas są dodatkowymi zastrzeżeniami czynności prawnej ograniczającym jej skutek w określonym czasie⁸⁶². W prawie podatkowym wyróżnić można terminy materialne i procesowe. Termin materialny to okres, w którym może nastąpić ukształtowanie uprawnień i obowiązków podatnika, a termin procesowy stanowi okres do dokonania odpowiedniej czynności procesowej przez podatnika. Realizacja uprawnienia związana jest z terminami wynikającymi bezpośrednio z norm prawa podatkowego oraz z terminów wynikających z orzeczeń organów państwowych, a także związana z terminami urzędowymi, oraz z terminami wynikającymi z czynności prawnych, w szczególności umów.

Podstawowa różnica między terminem uprawnienia materialnego i uprawnienia procesowego wynika z tego, że w odniesieniu do uprawnienia procesowego uchybienie terminu jego realizacji skutkuje bezskutecznością czynności procesowej. Nieprzestrzeganie ustawowych terminów związane jest z instytucją przywrócenia terminu, a więc możliwością uniknięcia negatywnych skutków próby realizacji uprawnienia po upływie ustawowego terminu. Natomiast uchybienie terminu materialnego skutkuje utratą uprawnień podatnika o charakterze materialnym, a więc brakiem możliwości nawiązania stosunku materialnoprawnego, stąd nie przysługuje podatnikowi możliwość zastosowania instytucji przywrócenia terminu⁸⁶³.

W odniesieniu do terminów, zgodnie z art. 48 § 1 o.p., podatnikowi przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o odroczenie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Uprawnienie ograniczone jest

⁸⁶¹ S. Rudnicki, [w:] S. Dmowski, S. Rudnicki (red.), *Komentarz do Kodeksu cywilnego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009, s. 483.

⁸⁶² A. Wolter, [w:] A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk (red.), *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 326.

⁸⁶³ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 marca 2011 r., III SA/Lu 435/10, LEX nr 1119924, w którym sąd stwierdził, że „uzasadniony jest pogląd o dopuszczalności nieuwzględniania skutków upływu terminów materialnych w określonych, usprawiedliwionych okolicznościach”. Zob. także Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 listopada 2019 r., III SA/Kr 1022/19, LEX nr 2758996.

do enumeratywnie wyłączonych terminów określonych w tym artykule. Z kolei art. 50 o.p. wskazuje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla określonej grupy podatników z wymienionymi enumeratywnie wyłączeniami⁸⁶⁴. Złożenie przez podatnika wniosku o odroczenie zgodnie z art. 48 § 1 o.p. odbywa się przed upływem terminu, a dokonanie tej czynności przez podatnika w ramach przedłużonego terminu na podstawie właściwej decyzji organu podatkowego traktowane jest na równi z pierwotnym nieodroczone terminem, a wyznaczonym przez ustawę. Odroczenie terminu dokonywane jest na podstawie decyzji uznaniowej organu podatkowego, czyli stanowi o uprawnieniu uznaniowym. Sam wniosek o odroczenie ewentualnego terminu skorzystania z ustawowego uprawnienia również rozstrzyga o uprawnieniu podatnika.

Przekroczenie terminu materialnego stanowi o okoliczności obiektywnej, którą można zweryfikować w toku postępowania podatkowego. Natomiast błędne obliczenie terminu przez organ podatkowy i negatywne skutki przeniesione na podatnika w sferze uprawnień o charakterze materialnym i procesowym stanowią przesłankę do weryfikacji w toku orzeczenia wyższej instancji czy w konsekwencji postępowania sądownoadministracyjnego.

Natomiast sam wybór i realizacja uprawnienia stwarzają możliwość uruchomienia go w dwóch przedziałach czasowych: przed oraz po rozpoczęciu realizacji stanu faktycznego. Pierwszy przedział dotyczy wyboru materialnego, gdy podatnik z wyprzedzeniem dokonuje określonego wyboru realizacji przyszłego stanu faktycznego. Przekłada się to na stan, w którym wola podatnika będzie realizowana przez pewien czas, zazwyczaj określony przez rok podatkowy lub konkretną sytuację związaną ze stanem faktycznym dotyczącym bieżącej sytuacji podatnika. Oznacza to wybór uprawnienia, przy założeniu, że podatnik nie zna treści zobowiązania podatkowego z uwagi na to, że ukształtowane zostanie ono dopiero po urzeczywistnieniu się całkowitym konkretnych elementów podatkowego stanu faktycznego. Podatnik świadomie rezygnuje z innych dostępnych możliwości dokonania odpowiedniego wyboru, które stanowi o uprawnieniu.

⁸⁶⁴ Jako przykład można wskazać rozporządzenie ministra finansów ws. przedłużenia terminów związanych z płatnością zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2020 r., a związanych z pandemią koronawirusa. Zob. rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 listopada 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego, Dz. U. z 2020 r. poz. 2054.

Wybór uprawnienia po urzeczywistnieniu się stanu faktycznego stawia podatnika w sytuacji zdefiniowanego już ustawowo stanu faktycznego, ale także będącego jego następstwem istniejącego już obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego. Wobec tego podatnik najpierw realizuje zgodnie z prawem podstawową wersję podatkowego stanu faktycznego, a dopiero później dokonuje wyboru dostępnego uprawnienia.

Jednakże normy prawa podatkowego zawierają w swej treści także uprawnienia, z których podatnik może skorzystać przez cały rok podatkowy. Jako przykład można wskazać uprawnienie do złożenia wniosku o ograniczenie poboru zaliczki na podatek stosownie do art. 22 § 2a o.p. W tym przypadku również istnieją pewne ograniczenia czasowe z uwagi na rok podatkowy, jednakże ustawodawca pozostawia tu podatnikowi nieco większą swobodę.

Zaznaczyć należy także problematykę zmian przepisów prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego⁸⁶⁵. Podatnik, dokonując określonego wyboru przed rokiem podatkowym, podejmuje świadomą decyzję, realizując uprawnienie. Nie mając świadomości zmiany stanu faktycznego w trakcie roku, podejmuje konkretną decyzję o realizacji uprawnienia. Poprzez zmiany regulacji podatkowych w ciągu roku podatkowego powstaje nowy stan faktyczny, który może niekoniecznie korespondować z oczekiwaniami podatnika i wywołać odmienne od założonych przez niego skutki prawne⁸⁶⁶. Prawo podatkowe stanowi prawo ingerencyjne, powołujące do życia stosunki społeczne, które nie istnieją poza nim. Poprawne kształtowanie stosunków między prawodawcą a adresatem normy prawnej wymaga wyeksponowania w nim roli ustawy i jej treści oraz stosowania jej zgodnie z konstytucyjną zasadą państwa prawnego oraz zasadą pewności prawa. Prowadzi to do wniosku o konieczności interpretowania pewności prawa, a także bezpieczeństwa podatnika w ramach ścisłego przestrzegania litery prawa, a co za tym idzie świadomości konsekwencji dokonania wyboru przed jego dokonaniem.

Terminy i przedziały czasowe stwarzają pewne ograniczenia w stosowaniu i realizacji uprawnień przez podatnika. Ustawodawca przewidział także

⁸⁶⁵ Zob. wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12, Dz. U. z 2014 r. poz. 1663 z dnia 27.11.2014 r.

⁸⁶⁶ Jako przykład należy wskazać obniżkę podatku dochodowego od osób fizycznych w trakcie 2019 r. z 18% na 17%. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą, dokonując na początku roku wyboru formy opodatkowania, nie miał wiedzy w zakresie zmian stawki podatku w trakcie roku, więc mógł dokonać błędnego wyboru, co w konsekwencji może doprowadzić do podjęcia złych decyzji gospodarczych.

pewne możliwości w odniesieniu do przenoszenia uprawnień podatnika na inne podmioty i tym samym dotyczy to także przenoszenia terminów na te podmioty. W konsekwencji analizy wymaga również to zagadnienie.

4.4. Przenoszenie uprawnień podatnika

Uruchomienie wiązki uprawnienia i jego terminowa realizacja zastrzeżone jest do osoby podatnika objętego sytuacją faktyczną określoną w ustawie podatkowej. Poprzez zaistnienie podatkowo-prawnego stanu faktycznego zachodzą również pewne sytuacje, w których uprawnienia jednego podmiotu przechodzą na rzecz innego podmiotu. W prawie cywilnym przenoszenie uprawnień i obowiązków w wyniku cywilnoprawnej metody regulacji stosunków prawnych i swobody zawierania umów jest dość powszechnym zjawiskiem, natomiast w prawie podatkowym podstawą prawną przenoszenia uprawnień są przepisy Ordynacji podatkowej i poszczególnych ustaw podatkowych, a przenoszenie uprawnień podatnika ograniczone jest regulacjami ustawowymi.

Na wstępie należy wyjaśnić, że pod pojęciem przenoszenia uprawnień podatnika należy rozumieć takie podatkowo-prawne stany faktyczne, w konsekwencji których w ogół lub w część uprawnień podatnika wchodzi inny podmiot, który będzie uprawniony do ich realizacji.

Na uwagę zasługuje specyfika prawa podatkowego jako prawa publicznego, co przejawia się wyłączeniem zasady swobody umów charakterystycznej dla prawa cywilnego. Stosownie do art. 5 o.p. zobowiązanie podatkowe ciąży na osobie podatnika. Przepis nie odnosi się do przenoszenia zobowiązania na inny podmiot, dotyczy bowiem konkretnego podatnika. Regulacja z art. 5 o.p. wyłącza możliwość umownego, swobodnego określenia innego podmiotu, który wyłączy podatnika z obowiązku świadczenia podatkowego. Wynika to z obowiązku mającego źródło w ustawie podatkowej, zatem organ podatkowy nie może oczekiwać, aby obowiązek lub uprawnienie realizował inny podmiot niż podatnik⁸⁶⁷. Przepisy prawa podatkowego nie przewidują możliwości, aby po-

⁸⁶⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 15 lutego 2001 r., III SA 2842/99, PP 2001/6/61, LEX nr 46965, w którym sąd stwierdza, że: „w świetle prawa podatkowego podmiot występujący w charakterze podatnika nie może w drodze umowy z osobą trzecią zwolnić się z ciążących na nim obowiązków i tym samym przenieść ich na osobę trzecią. Oznacza to, że nie jest dopuszczalne przejęcie długu podatkowego. Niekonsekwencją organu podatkowego jest więc traktowanie jakiegoś podmiotu – w sytuacji, gdy uiszcza on za inny podmiot zobowiązanie podatkowe – jako właściwego podatnika, zaś – w sytuacji, gdy podmiot ten występuje z żądaniem stwierdzenia nadpłaty – jako podmiotu, który nie jest podatnikiem właściwym do występowania z takim żądaniem”.

datnik mógł przykładowo w ramach umowy cywilnoprawnej przenieść uprawnienia na inny podmiot. Potwierdzeniem tego jest art. 58 § 1 k.c. stanowiący, że czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna. Wyjątkiem jest uprawnienie do zapłaty świadczenia podatkowego ciężącego na podatniku przez osobę trzecią, która uczyni to dobrowolnie, lub przez osobę będącą następcą prawnym podatnika⁸⁶⁸. Niemniej dotyczy to tylko podatku do kwoty 1000 zł⁸⁶⁹.

Przenoszenie uprawnień przez podatnika na inny podmiot nie znajduje szerszych podstaw w prawie podatkowym, nie może mieć charakteru umownego. Pośrednio należy rozważyć skutki w prawie cywilnym i przykładowej transakcji umownej dotyczącej przeniesienia własności, w wyniku której podatnik nabywa własność wraz z przysługującymi mu prawami i obowiązkami, których skutki przenoszone są na prawo podatkowe. Tym samym w konsekwencji zmian własnościowych następuje również zmiana podmiotu uprawnionego.

Należy zwrócić uwagę na art. 199a § 3 o.p., który stanowi o obowiązku organów podatkowych do wystąpienia do sądu powszechnego w celu interpretacji przepisów prawa cywilnego mogących mieć wpływ na kształt stosunku prawnego. Zgodnie z przytoczonym przepisem, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Konsekwencję stosunków prawnym w prawie cywilnym rozpatruje się bardzo szeroko, jak przykładowo – w dużym uproszczeniu – umowa cywilnoprawna, która wskutek obrotu gospodarczego wyrażona zostanie w prawie podatkowym poprzez podatkowo-prawny stan faktyczny, a w konsekwencji spowoduje powstanie uprawnień podatnika będącego stroną tej umowy. Rze-

⁸⁶⁸ Zob. wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03, S. Podat. 2005/1/55, LEX nr 134097, w którym sąd stwierdza, że: „Stosownie do treści art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa przez zapłatę podatku. Z przepisu tego nie wynika, aby zobowiązanie podatkowe wygasło przez jego zapłatę dokonaną wyłącznie przez podatnika. Zapłaty podatku może bowiem dokonać także osoba trzecia, o ile uczyni to dobrowolnie za podatnika, względnie czując się następcą prawnym, wskazując zobowiązanie, z tytułu którego następuje zapłata”.

⁸⁶⁹ Zob. Pismo z dnia 3 marca 2016 r. Izby Skarbowej w Katowicach IBPB-1-1/4511-788/15/ZK, LEX nr 301812.

czywiste przeniesienie uprawnień podatnika określa się wówczas, gdy podatnik uprawniony na mocy prawa cywilnego do pewnych uprawnień w wyniku realizacji stosunku prawnego przenosi uprawnienia na inny podmiot wskutek np. umowy kupna, najmu, pożyczki czy dzierżawy.

Do ciekawych rozwiązań prawnych należy zaliczyć uprawnienia przenieszone na podatnika bez jego czynnego udziału. Ustawodawca podatkowy przewidział pewne stany faktyczne wskazujące na określony podmiot objęty podatkowo-prawnym stanem faktycznym, w wyniku którego staje się podmiotem uprawnionym z mocy prawa. Nabycie z mocy prawa przez podatnika uprawnienia powoduje, że uprawnienie dotyczy konkretnego podmiotu i co do zasady nie może być przenoszone na inny podmiot, lecz nie dotyczy to np. śmierci podatnika. Uprawnienia podatnika przenoszone są na następców prawnych, którzy po śmierci podatnika zgodnie z regulacjami dotyczącymi prawa spadkowego wchodzi w jego ogół praw i obowiązków. Na spadkobiercę przenoszone jest nie tylko zobowiązanie podatkowe, ale także uprawnienia w ramach decyzji ostatecznych oraz deklaracji. Do wszystkich rodzajów nadpłat czy też zwrotów wynikających z zobowiązań podatkowych połączonych z ewentualnym oprocentowaniem uprawniony jest spadkobierca podatnika⁸⁷⁰. Nie chodzi tutaj wyłącznie o kwestie związane z nadpłatą czy innymi świadczeniami, ale także o uprawnienia materialne, jak te związane z upływającymi terminami. Regulacje prawa podatkowego stwarzają także możliwości, w których uprawnienia przysługujące zmarłemu przenoszone są na spadkobiercę wraz ze zdefiniowanym punktem czasowym⁸⁷¹. Warto także podkreślić, że uprawnienia podatnika

⁸⁷⁰ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 stycznia 2004 r., I SA/Po 1069/02, LEX nr 558095, w którym sąd stwierdza, że: „Spadkobierca w zakresie nabytych praw i obowiązków majątkowych (w tym zaległości podatkowych) wstępuje w miejsce spadkodawcy, stając się podatnikiem, a więc podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Spadkobierca (podatnik) może wnieść o umorzenie własnego już (nabytego w drodze sukcesji uniwersalnej) zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, powołując [się – przyp. aut.] na własną (a nie spadkodawcy) sytuację materialną lub życiową (swoją ważny interes lub interes publiczny)”.

⁸⁷¹ Interpretacja Dyrektora KAS nr 0115-KDIT3.4011.101.2019.1.DP z dnia 16 kwietnia 2019 r. LEX nr 492583, w której stwierdza, że: „z chwilą śmierci należące do spadkodawcy prawa i obowiązki stają się spadkiem, który podlega przepisom prawa spadkowego, a data śmierci (chwila śmierci) spadkodawcy ustala, kto staje się spadkobiercą oraz co wchodzi w skład masy spadkowej. Z kolei postanowienie sądu o nabyciu spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia. [...] stwierdzić należy, że bieg 5-letniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rozpoczął się dla lokalu mieszkalnego w 1993 r., a dla garażu w 1997 r. Wobec tego dokonane przez Wnioskodawczynię w lutym 2019 r.

wygasają, jeżeli sam spadkodawca ich nie posiadał lub stracił do nich prawo przed śmiercią czy też nawet po śmierci⁸⁷².

Pozostaje także kwestia nieprzyjęcia uprawnień w wyniku odrzucenia spadku. Stosownie do regulacji k.c. osoba uprawniona do spadkobrania może w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym dowiedziała się o tytule do spadku, złożyć oświadczenie o odrzuceniu spadku i tym samym uprawnień, jakie przeszłyby na nią jako podatnika w wyniku otrzymania spadku.

Wobec powyższego należy zwrócić uwagę na ograniczone możliwości realizacji uprawnień podatnika przez osoby trzecie. Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem, a także ponosi odpowiedzialność określoną w przepisach dotyczących zaległości podatkowych oraz innych należności podatnika. Możliwość uzyskania uprawnień podatnika uzależniona jest m.in. od poniesionego ciężaru podatkowego, to osoba trzecia powinna mieć sposobność do proporcjonalnego uprawnienia w stosunku do poniesionych ciężarów podatkowych przykładowo przy uprawnieniu do zwrotu nadpłaty. Wprowadzenie takich regulacji do systemu podatkowego stanowiłoby podstawę do większego przejmowania uprawnień podatnika przez osoby trzecie oraz ich następów prawnych.

Skutkiem przeniesienia uprawnień na inny podmiot jest ich utrata przez podatnika. Oczywiście utrata uprawnień nie jest związana wyłącznie z przeniesieniem ich na inny podmiot, a również z innymi przesłankami, które należy poddać analizie. Bowiern konsekwencją prawną zaistnienia podatkowo-prawnego stanu faktycznego jest także utrata prawa do realizacji uprawnienia przez podatnika.

4.5. Utrata uprawnień podatnika

Przyczyny powstania konsekwencji prawnych w postaci utraty uprawnień przez podatnika związane są przede wszystkim, po pierwsze, z analizowanym upływem terminów prawa materialnego do skorzystania przez podat-

odpłatne zbycie lokalu mieszkalnego oraz garażu nie będzie stanowić źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ze względu na upływ terminu, o którym mowa w tym przepisie. Na Wnioskodawczyni nie będzie ciążył obowiązek zapłaty podatku dochodowego z tytułu zbycia odziedziczonych nieruchomości". Zatem uprawnienie podatnika związane z pięcioletnim okresem, po którym sprzedaż nieruchomości nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, przenoszone jest na nabywcę spadku i tym samym staje się on uprawniony do skorzystania z tego zwolnienia.

⁸⁷² Zob. wyrok NSA z dnia 22 grudnia 1999 r., III SA 1350/99, LEX nr 42861.

nika z przysługujących mu uprawnień, a po drugie, ze skutkami niespełnienia wymogów materialnych czy proceduralnych będących podstawą do uzyskania określonego uprawnienia⁸⁷³.

Upływ terminu prawa materialnego rodzi konsekwencję w postaci utraty możliwości zrealizowania uprawnienia. Terminy określone przepisami prawa podatkowego obligują podatnika do realizacji uprawnień w ściśle określonych przedziałach czasowych. Natomiast realizacja uprawnienia uwarunkowana jest także spełnieniem wymogów materialnych i proceduralnych oraz formalnych wyrażonych przez normy prawa podatkowego. Zatem jeżeli z treści normy prawnej wynikają określone przesłanki do realizacji uprawnienia, a nie zostały one spełnione przez podatnika, wówczas uprawnienie nie przysługuje. Dotyczy to zarówno kwestii materialnych, jak i proceduralnych, natomiast w kwestii formalnej nie ma przeszkód, aby po uzupełnieniu braków podatnik ponownie wystąpił o realizację uprawnienia.

Utrata uprawnień może nastąpić także wskutek wadliwego postępowania podatnika⁸⁷⁴ i stanowić pewną sankcję podatkową. Podatnik poprzez swoje działania niezgodne z obowiązującymi normami prawa podatkowego doprowadza do wadliwej próby realizacji uprawnienia, co w konsekwencji skutkuje utratą przysługujących lub nienależnych uprawnień.

Utrata uprawnień związana jest również z samym statusem podatnika⁸⁷⁵. W sytuacji utraty tego statusu, w wyniku np. braku zdolności do czynności prawnych, podatnik równocześnie traci przysługujące mu uprawnienia. Ponadto należy wskazać na śmierć podatnika, w tej sytuacji uprawnienia przechodzą na następców prawnych. Wskazać należy także na prawomocne orzeczenia sądów pozbawiające podatnika statusu podatnika czy samego uprawnienia. Po-

⁸⁷³ Przykładowo można wskazać uprawnienie do wspólnego rozliczenia się przez małżonków, które uwarunkowane jest istnieniem przez cały rok podatkowy wspólnoty majątkowej. Rozwód w toku roku podatkowego spowoduje utratę uprawnień do wspólnego rozliczenia się. Innym przykładem jest uprawnienie do skorzystania z ulgi prorodzinnej. Poprzez dochód osiągnięty przez dziecko podatnika i przekraczający ustawowy limit podatnik traci prawo do rozliczenia ulgi.

⁸⁷⁴ Jako przykład można wskazać ulgę prorodzinną zgodnie z u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 27f tej ustawy ulga przysługuje podatnikowi, który wychowywał jedno dziecko – o ile jego dochody nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 000 zł, w przypadku podatnika pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim. Podatnikowi posiadającemu jedno dziecko, a osiągającemu dochody powyżej tej kwoty, uprawnienie do skorzystania z tej ulgi nie przysługuje.

⁸⁷⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 6 października 2016 r., II FSK 2559/14, LEX nr 2168450. „Utrata statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową jest samodzielną podstawą do utraty prawa do odliczeń związanych z nabyciem nowych technologii”.

wstanie lub wygaśnięcie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego wynika wprost z o.p. Jednakże orzeczenia sądów również mogą stanowić podstawę do wywołania określonych skutków prawnych w postaci powstania, zmiany lub wygaśnięcia uprawnienia. Co istotne, orzeczenie sądu w zakresie prawa cywilnego może skutkować nawiązaniem stosunku prawnego w prawie podatkowym. Przykładowo, prawomocne orzeczenie dotyczące rozvodu małżonków oprócz konsekwencji w postaci ustania małżeństwa skutkuje również brakiem możliwości skorzystania z uprawnienia przewidzianego w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.⁸⁷⁶ Przywołany przykład obrazuje, że prawomocne orzeczenie sądu w zakresie ustania wspólności majątkowej trwającej cały rok skutkuje utratą przysługującego ustawowo uprawnienia. W wyniku prawomocnego orzeczenia sądu małżonkowie stają się odrębnymi podmiotami istniejących dotychczas uprawnień w odniesieniu do prawa podatkowego. Stąd wygasa ich uprawnienie do wspólnego opodatkowania dochodów, natomiast powstają inne, osobne dla każdego podmiotu⁸⁷⁷. Wobec tego wnioskować można o uprawnieniach powstających lub wygaszanych w wyniku orzeczeń sądów, co przekłada się tym samym na analizę wpływu orzecznictwa w kontekście uprawnień podatnika.

Konsekwencje utraty uprawnień przez podatnika mogą mieć szerokie skutki, gdyż wcześniejsza realizacja uprawnienia wiąże się z konkretnymi korzyściami podatnika. W wyniku utraty uprawnień podatnik może również ponieść skutki ekonomiczne.

5. Struktura uprawnień podatnika

Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy połączyć wszystkie komponenty oraz wyznaczniki uprawnienia w jedną całość, wyróżniając tym samym strukturę uprawnienia podatnika.

Wobec tego na strukturę uprawnień podatnika składają się:

- a) norma podatkowo-prawna: abstrakcyjna i konkretna,
- b) adresat normy podatkowo-prawnej – podmiot uprawnienia,

⁸⁷⁶ Zgodnie z art. 6 ust. 1 małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych dochodów. Natomiast art. 6 ust. 2 ustawy daje możliwość skorzystania z uprawnienia do wspólnego rozliczenia się przez małżonków.

⁸⁷⁷ Analogiczna sytuacja następuje z chwilą zawarcia małżeństwa, po spełnieniu ustawowych przesłanek (m.in. istniejąca przez cały rok podatkowy wspólnota majątkowa) następuje nabycie prawa do skorzystania z uprawnienia do wspólnego opodatkowania dochodów.

- c) podatkowo-prawny stan faktyczny,
- d) zakres przedmiotu uprawnienia – treść,
- e) forma uprawnienia,
- f) zachowanie – forma realizacji treści uprawnienia,
- g) wiązka uprawnienia.

Norma podatkowo-prawna to podstawowy element struktury uprawnienia. Zgodnie z koncepcją trójskładnikową na normę podatkowo-prawną składają się: sytuacja faktyczna, prawna oraz hipoteza normy podatkowo-prawnej określająca adresata, czyli podmiot uprawnienia (podatnika) i wyrażająca możliwość określonego zachowania, które stanowi uprawnienie. To poprzez normę podatkowo-prawną i określenie podmiotu uprawnienia i sytuację prawną ustawodawca decyduje, który podmiot stosunku zobowiązania podatkowego będzie podmiotem uprawnionym. Natomiast jako przedmiot uprawnienia wskazać można jego treść, a więc to, do czego podmiot – podatnik jest uprawniony, czyli to, co określa norma prawna, a podatnik poprzez podatkowo-prawny stan faktyczny żąda, jak np. zwrot nadpłaty.

Toteż ustawodawca wskazuje poprzez normę podatkowo-prawną podmiot oraz przedmiot uprawnienia. Poprzez normę podatkowo-prawną ustawodawca wskazuje także formę uprawnienia, a więc przykładowo może stanowić to wniosek czy oświadczenie woli. W treści uprawnienia podatnik wyraża określone oczekiwania czy żądania względem organów podatkowych. Natomiast końcowy element uprawnienia określa formę realizacji uprawnienia i uruchomienie wiązki uprawnienia, poprzez działanie lub niedziałanie.

Fundamentalne znaczenie dla uprawnienia ma jego treść, wyznaczająca sens uprawnienia. Podkreślić należy, że uprawnienie można podzielić na dwie fazy. Pierwsza to uruchomienie samej wiązki uprawnienia, a więc podjęcie określonego działania wyrażonego poprzez formę uprawnienia, co oznacza w praktyce złożenie odpowiedniego wniosku czy oświadczenia woli. Ta faza uprawnienia jest niezależna od organu podatkowego, a od sytuacji faktycznej czy prawnej ujętej w hipotezie normy podatkowo-prawnej, w której znajduje się podatnik. Natomiast druga faza to realizacja treści uprawnienia, a więc żądanie podatnika skierowane do organu podatkowego do dokonania określonych czynności wyrażonych w treści wniosku czy oświadczenia woli, czyli przyjętej formy uprawnienia. Dopiero na tle drugiej fazy można wyróżnić uprawnienia główne i uprawnienia uznaniowe, ponieważ samo uprawnienie do złożenia wniosku czy uprawnienie do złożenia oświadczenia woli są z założenia tylko

czynnościami technicznymi, polegającymi na dokonaniu pewnej czynności, którą przewiduje norma podatkowo-prawna, uruchamiającymi wiązkę uprawnień. Natomiast treść uprawnienia wyznacza jego sens, a oczekiwania wyrażone wobec organu podatkowego przez podatnika stanowią niejako „serce” uprawnienia, czyli to, czego oczekuje podatnik. Dopiero realizacja treści uprawnienia skutkuje konsekwencjami w postaci urzeczywistnienia celów założonych i wyrażonych przez podatnika w treści uprawnienia.

Ustawodawca, posługując się wyrażeniami „uprawnienie do złożenia wniosku [...]”, wyraża w ten sposób jedynie możliwość dokonania pewnej czynności, natomiast sens i konsekwencje wyznacza żądanie określone w treści uprawnienia i jego późniejsza realizacja przez organ podatkowy.

Struktura uprawnienia pozwoliła na wyodrębnienie charakteru prawnego uprawnienia podatnika, tj. uprawnienia materialnoprawnego oraz uprawnienia procesowego. Natomiast realizacja treści uprawnienia związana jest z typami uprawnień, tym samym można na tej podstawie wyróżnić uprawnienia główne oraz uprawnienia uznaniowe. Uprawnienia główne zawarte są w konstrukcji określonego podatku, swoim zakresem obejmują jedynie określony podatek. Stanowią element stanu faktycznego zawartego w konstrukcjach prawnych szczegółowych ustaw podatkowych, a cechą wyróżniającą jest ich generalny charakter. Typową cechą uprawnień głównych stanowi również złożona konstrukcja prawna, określająca m.in. tryb przyznania uprawnienia, warunki czy określony termin, w którym uprawnienie nabywa moc prawną, z uwagi na wskazywanie przez ustawodawcę w regulacjach prawnych określonego czasu na uruchomienie wiązki uprawnienia, a po upływie którego uruchomienie uprawnienia nie będzie wiążące dla organu podatkowego. Ustawodawca, tworząc tego typu uprawnienia, zawiera poprzez ich konstrukcję prawną i zakres określony cel, np. społeczny czy ekonomiczny. Uprawnienia główne związane są z interesem prawnym, realizacja bowiem uprawnienia przez podatnika związana jest z realizacją interesu podatnika. Uprawnienia główne wynikają z mocy prawa, a regulowane są aktami prawa podatkowego materialnego. Ustawodawca w ustawach podatkowych określił sytuację faktyczną lub prawną zawężoną zakresem przedmiotowym i podmiotowym podatkowo-prawnego stanu faktycznego. Natomiast uprawnienia o charakterze indywidualnym i uznaniowym i ich realizacja związane są z zaistnieniem określonych okoliczności, których przesłanki stanowią podstawę dla organu podatkowego do zastosowania pewnych nadzwyczajnych środków prawnych w postaci m.in. ulg czy zwolnień.

Uprawnienia uznaniowe uruchamiane są poprzez wniosek podatnika, stanowiący podstawę dalszych czynności podejmowanych przez organ podatkowy w zakresie realizacji treści uprawnienia. Uprawnienia tego rodzaju związane są z pojęciem ważnego interesu podatnika czy interesu publicznego. Uprawnienia uznaniowe mają na celu odroczenie terminu płatności podatku, rozłożenia na raty czy umorzenie odsetek za zwłokę, części lub całości zaległości podatkowych. Uprawnienia indywidualne (uznaniowe) stanowią klauzule generalne i zwroty niedookreślone, są nieodzowną częścią konstrukcji prawnopodatkowych. Stanowią także tradycyjną technikę ustawodawczą, a ich celem jest uelastycznienie tekstów przepisów prawnych. Bardziej szczegółowa analiza wyróżnionych uprawnień będzie dokonana w rozdziale czwartym, poparta również konkretnymi przykładami przy analizie poszczególnych uprawnień.

W dotychczasowych rozważaniach poddano analizie pojęcie uprawnień podatnika oraz jego komponentów. Ustalenia te były oparte głównie na badaniach teoretycznoprawnych, analizie wypowiedzi przedstawicieli doktryny, a także analizie orzecznictwa sądowego. W konsekwencji zasadne wydaje się skonfrontowanie wniosków płynących z dokonanej analizy z przepisami o.p., które w swojej treści wyrażają uprawnienia podatnika w różnych etapach zobowiązania podatkowego, tj. na etapach:

- a) powstawania zobowiązania podatkowego,
- b) odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe,
- c) zabezpieczenia zobowiązania podatkowego,
- d) wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

6. Podsumowanie

I. Dokonana analiza pojęcia uprawnień podatnika wskazuje na szeroki zakres tego określenia. Uprawnienia podatnika przyjmują formę m.in. wniosku, oświadczeń woli, zażalenia, odwołania, ponaglenia, skargi. Uprawnienia podatnika nie będą stanowiły podstawy do roszczeń wobec organu podatkowego, gdyż do tego odnoszą się uprawnienia podatkowe. Wzajemne przenikanie się uprawnień podatnika i uprawnień podatkowych stwarza trudności w ich szczegółowym rozdzieleniu oraz podziale. Ponadto orzecznictwo sądów w odniesieniu do prawa podatkowego używa tych pojęć zamiennie, bez uwzględnienia podziału na różne kategorie pojęciowe. Celem przykładu wskazuje się w orzecnic-

twie na uprawnienia podatnika w odniesieniu do zwrotu podatku czy nadpłaty, co w rzeczywistości stanowi przejaw uprawnień podatkowych. Ustawodawca traktuje tę materię w sposób pobieżny, nie przywiązując do tego większej wagi, stąd należy postulować ujednoczenie przyjętego podziału. Zasadna wydaje się także próba dokonania skatalogowania poszczególnych uprawnień podatnika, co przełożyłoby się na stosowanie prawa podatkowego. Pierwszym tego przejawem był projekt nowej o.p., w którym zawarty miał być katalog podstawowych praw podatnika.

II. Celem niniejszego rozdziału było także ukazanie komponentów uprawnienia podatnika, które określały kształt uprawnień, a w szczególności wskazanie części składowych uprawnień podatnika. Na komponenty składają się podmiot uprawnienia – podatnik, przedmiot uprawnienia – zachowanie oraz treść zachowania, a więc normy prawne, które wyznaczą ten komponent, czyli to, co jest przedmiotem zachowania, i to, o co wnosi podatnik, a więc jego treść.

III. Konkretyzacja normy ogólnej, abstrakcyjnej prawa podatkowego realizuje interes prawny, źródłem zaś uprawnienia i interesu prawnego są normy materialne oraz procesowe, wyznaczające zarazem uprawnienia materialne i uprawnienia procesowe. Treść interesu prawnego jest rezultatem normy prawnej, która wyraża wartości zobiektywizowane przez organ podatkowy. Ważną cechą jest również osobisty charakter interesu prawnego, ponieważ dotyczy konkretnego podatnika. Wyznaczniki uprawnienia sprowadzają się także do przesłanek ważnego interesu podatnika. Realizacja uprawnienia w tym kontekście wynika z uznaniowego charakteru tego rodzaju uprawnienia. Problematyczna wydaje się nieostrość pojęcia uprawnień podatnika, pojęcie przybiera formę zwrotu trudnego do ustalenia w ramach obiektywnych przesłanek, mogących być rozbieżnymi dla podmiotów stosujących prawo podatkowe. Elastyczność niektórych sformułowań ustawodawcy daje podstawy do pewnego niepokoju podatnika związanego z zastosowaniem uznaniowości uprawnień.

IV. Zakres przedmiotowy uprawnień podatnika jest dość szeroki, a problematyczny jest brak wspomnianego aktu prawnego pozwalającego na określenie katalogu uprawnień. Wszystkie uprawnienia zawarte są w o.p. oraz konstrukcjach ustaw szczegółowego prawa podatkowego, prowadzi to do wniosku o ich zróżnicowanym charakterze z uwagi na to, że są zawarte także w różnych etapach zobowiązania podatkowego. Uprawnienia zawarte w o.p. mają charakter abstrakcyjny, natomiast uprawnienia zawarte w konstrukcjach poszczególnych podatków mają charakter generalny i dotyczą wyłącznie podatników w określo-

nym stanie faktycznym w obrębie tych podatków. Zakres uprawnień podatnika uwarunkowany jest jego przedmiotem oraz podmiotem, a brak legalnej definicji utrudnia ukazanie pełnego zakresu uprawnień. Jednakże ustalono, że zawarcie definicji legalnej przez ustawodawcę w o.p. z uwagi na szeroki zakres tego pojęcia nie spełniałoby swojej funkcji. Zakres przedmiotu uprawnienia podatnika związany jest także z przyjęciem różnych określeń w odniesieniu do uprawnień podatnika. Na określenie przysługujących podatnikowi pewnych praw ustawodawca przyjmuje różne zwroty językowe, jak przykładowo: „ma prawo”, „można”, „na wniosek”, „na żądanie”, „przysługuje prawo”. Sama treść uprawnienia wskazuje na przysługujące uprawnienia, a nie pojęcie uprawnień.

V. W rozdziale trzecim dokonano również analizy form realizacji uprawnień podatnika. Uruchomienie wiązki uprawnienia dokonuje się za pomocą różnych form ich realizacji i spełnieniem kwestii technicznych. Dopiero po dokonaniu określonych czynności uprawnienie nabywa niejako mocy prawnej celem realizacji jego treści.

VI. Wskazać należy także na terminy prawa materialnego i procesowego ograniczające oraz warunkujące realizację uprawnienia przez podatnika. Istotne jest też przenoszenie uprawnień w wyniku m.in. śmierci podatnika czy nawiązania stosunku prawnego w prawie cywilnym, co w konsekwencji powoduje powstanie uprawnień w prawie podatkowym. Natomiast utrata uprawnień związana jest m.in. z utraceniem statusu podatnika czy wadliwym postępowaniem podatnika.

VII. Analiza zakresu przedmiotowego uprawnienia pozwala na wyodrębnienie dwóch uprawnień, a obejmujących różne zakresy: uprawnienia główne oraz uprawnienia o charakterze indywidualnym – uznaniowym. Przeprowadzona w rozdziale trzecim analiza stanowi podstawę do zbadania w sposób bardziej szczegółowy uprawnień w ramach powstawania, zabezpieczenia, odpowiedzialności oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

ROZDZIAŁ IV

Kształt normatywny uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym

1. Uwagi wstępne

W dotychczasowych rozważaniach poddano analizie pojęcie oraz poszczególne komponenty uprawnień podatnika. Ustalenia te były oparte głównie na analizie teoretycznoprawnej i analizie orzecznictwa. Zasadne wydaje się skonfrontowanie wniosków płynących z poczynionych ustaleń z treścią przepisów podatkowych, które wyrażają uprawnienia podatnika, a także ustaleniami doktryny w odniesieniu do uprawnień podatkowych i skonfrontowanie tej analizy.

Uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym funkcjonują na zasadach powszechnie akceptowanych w doktrynie praw podatnika, a więc przyjmuje się, że uprawnienia wywodzą się z praw, a są bardziej szczegółowymi rozwiązaniami. Przysługują wyłącznie wówczas, gdy zawarte są w akcie normatywnym odnoszącym się do ogółu podatników lub zawarte są w konstrukcji konkretnych ustaw podatkowych. Prawa rozumiane są szerzej od uprawnień, mianowicie jako wzorzec relacji podatnika z administracją podatkową państwa, stanowiący paradygmat dla całego systemu podatkowego.

Natomiast uprawnienia są rozumiane nieco wężiej, jako szczegółowe rozwiązanie prawne, których celem jest urzeczywistnienie praw w jak największym stopniu. Urzeczywistnienie uprawnień podatnika ma na celu ochronę jego interesu, a także interesu publicznego. Interes podatnika z kolei przejawia się w jego zindywidualizowanej sytuacji, która wymaga uruchomienia dyspozycji normy prawnej polegającej na ochronie podatnika w postaci powstania wiązki uprawnień.

Celem tego rozdziału jest obszar badawczy związany z ukazaniem kształtu normatywnego konkretnych uprawnień na gruncie zobowiązania podatkowego. Dokonano w nim analizy podziału uprawnień z uwzględnieniem wyłącznie zobowiązania podatkowego. Stąd zakres badanych uprawnień został ograniczony do powstawania zobowiązania, odpowiedzialności podatnika oraz zabezpieczenia wykonania zobowiązania i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Ograniczenie to pozwoli na pełne ukazanie instytucji uprawnienia podatnika na etapie od realizacji zobowiązania podatkowego do jego zakończenia. Rozdział został poświęcony instytucji uprawnień podatnika, określeniu ich charakteru prawnego, a także samej istoty.

Związek prawa podatkowego z prawem cywilnym wymaga również analizy współistnienia obu gałęzi prawa na poziomie uprawnień podatnika, co przejawia się stosunkiem zobowiązaniowym właściwym dla prawa cywilnego, który po modyfikacji związanej z zastosowaniem administracyjnoprawnej metody regulacji urzeczywistnia się konstrukcją stosunku zobowiązaniowego prawa podatkowego.

Ponadto należy pogłębić analizę etapów zobowiązania podatkowego i wyróżnić różne zakresy w poszczególnych uprawnieniach na wymienionych etapach. Relacja stosunku prawnego zobowiązania podatkowego przyjmuje inny charakter w różnych stanach faktycznych. Uzależnione to jest od etapu zobowiązania podatkowego⁸⁷⁸, na jakim znajduje się podatnik, oraz od podatkowo-prawnego stanu faktycznego oraz od tego, czy zobowiązanie zostało zrealizowane, czy powstała zaległość podatkowa, świadcząca o tym, że zobowiązanie jeszcze nie wygasło.

Analiza poszczególnych uprawnień będzie opierała się na wykazaniu głównych komponentów i struktury uprawnienia. Należy wyznaczyć podmiot uprawnienia, gdyż uprawnienie nie jest zawsze związane z osobą podatnika, a także wskazać na ingerencję w zobowiązanie podatkowe. Ponadto należy określić przedmiot oraz zakres przedmiotu uprawnienia oraz wskazać na prawidłową redakcję przepisu oraz na ewentualne postulowanie zmian w tym obszarze. Istotne jest też zbadanie i przypisanie uprawnienia do kategorii uprawnień zgodnie z przyjętą klasyfikacją w niniejszej pracy.

⁸⁷⁸ Należy przez to rozumieć etap powstawania, odpowiedzialności, zabezpieczenia oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

2. Klasyfikacja uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym

W pracy dokonano już analizy doktryny w odniesieniu do klasyfikacji uprawnień w teorii prawa, a także prawa finansowego oraz prawa podatkowego. Natomiast kryteria pozwalające na wyróżnienie poszczególnych uprawnień na etapach zobowiązania podatkowego jak do tej pory nie doczekały się szczegółowej analizy⁸⁷⁹, w szczególności w odniesieniu do uprawnień związanych z uznaniem administracyjnym oraz tych powstających z mocy prawa i nieuwzględniających instytucji uznania administracyjnego.

W ramach stosunku zobowiązania podatkowego podatnikowi przysługują pewne uprawnienia⁸⁸⁰ o wspólnych cechach, jak m.in. możliwość żądania od organu podatkowego konkretnego zachowania. Aby jednak do tego doszło, sytuacja podmiotu biernego – uprawnionego – musi być ściśle określona. Wynika to ze spełnienia określonych przesłanek stanowiących o podmiocie uprawnionym. Co istotne, uprawnienie organu podatkowego do władczego formułowania treści indywidualnej i konkretnej normy postępowania sprawia, że organ nie ma możliwości determinowania treści stosunku na zasadzie porozumienia⁸⁸¹.

Ustawodawca, tworząc akty normatywne prawa podatkowego, przewidział różne warianty w konstrukcji podatkowego stanu faktycznego. Wynikiem tego są m.in. komponenty uprawnień podatnika, pozwalające na różny skutek prawny zachowania się określonego podmiotu stosunku prawnego. Właściwie chodzi tutaj o możliwość dokonania wyboru najkorzystniejszego sposobu spełnienia świadczenia podatkowego. Prawodawca, regulując normy prawa podatkowego, kształtuje je w sposób wariantowy, pozostawiając wybór podatnikowi, wybierającemu ostateczny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego⁸⁸². Wybór ograniczony jest administracyjnoprawną metodą regulacji stosunków prawnych. Brak podejmowanych czynności odpowiedniego modelu zachowania najczęściej prowadzi do kształtowania obowiązku oraz zobowiązania po-

⁸⁷⁹ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 70. Autor wskazuje wprawdzie na uprawnienia materialnoprawne i uprawnienia o charakterze procesowym, jednakże nie analizuje poszczególnych uprawnień na etapach zobowiązania podatkowego.

⁸⁸⁰ Celem przykładu należy wskazać uprawnienie do zapłaty podatku w należytym wysokości.

⁸⁸¹ Wyjątek może tutaj stanowić przeniesienie rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe, jednak o tym napisano w dalszej części publikacji.

⁸⁸² Nie jest to sposób nieograniczony, przepisy art. 59 § 1 o.p. stanowią o zamkniętym katalogu sposobów wygasania zobowiązania podatkowego.

datkowego w wersji podstawowej, niewymagającej dokonania przez podatnika innego wyboru niż podstawowy.

Powiązanie dwóch podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego i wyrażenie poprzez to uprawnienia podatnika sprowadza się do warunków stanowiących podstawę uznania podatnika za jednego z uczestników stosunku prawnego i uzyskania statusu podmiotu uprawnionego.

Posłużenie się przez ustawodawcę podatkowego konstrukcją prawną podatnika jest niezbędne w celu uzyskania statusu podmiotu uprawnionego jako biernego uczestnika stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Istota art. 7 § 1 o.p. wiąże status podatnika z podleganiem obowiązkowi podatkowemu. Status podatnika związany jest z przedmiotem podatku, a więc z sytuacją faktyczną czy sytuacją prawną, powodującą powstanie obowiązku podatkowego. Tylko podmiot związany z konkretną sytuacją prawną powoduje, że podmiot staje się podatnikiem. Wyznaczenie sytuacji prawnej podatnika poprzez wykazanie istoty art. 7 § 1 o.p. jako powiązania statusu podatnika z podleganiem obowiązkowi podatkowemu prowadzi do określenia podatnika jako podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku, poprzez zaistnienie podatkowo-prawnego stanu faktycznego wywołującego nawiązanie stosunku prawnopodatkowego⁸⁸³. Zobowiązanie podatnika do zapłaty podatku nie musi być zaktualizowane i określone, a może jedynie mieć charakter potencjalny. Wymienione warunki ustawowe stanowią o zaistnieniu przesłanek do uznania podatnika za podmiot uprawniony. Jak wykazano w poprzednim rozdziale, spełnienie określonych warunków determinuje status podatnika jako podmiotu uprawnionego.

Uprawnienie podatnika jako instytucję prawa podatkowego wyróżnia się poprzez wskazanie jego typów. O instytucji prawnej świadczy całokształt stosunku prawnego łączącego podatnika z organem podatkowym. W doktrynie przyjęto kilka podziałów uprawnień, lecz nie odnosi się to bezpośrednio do uprawnień podatnika w ramach zobowiązania podatkowego⁸⁸⁴. Przyjęta klasyfikacja uprawnień będzie podstawą do dalszej analizy poszczególnych uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym.

Każde uprawnienie podatnika wynika z konstrukcji ustawy, ustawodawca określa stan faktyczny oraz możliwości wyboru uprawnienia. Prawodawca

⁸⁸³ M. Kalinowski, *Podmiotowość...*, s. 89.

⁸⁸⁴ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 190; M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 30 i n., oraz K. Machalica-Drozdek, *op. cit.*, s. 210.

za pomocą ustaw podatkowych kreuje możliwość wariantowego wyboru zachowania przez podatnika w różnych podatkowo-prawnych stanach faktycznych oraz ustawowo definiuje termin realizacji uprawnienia. Treść uprawnienia daje możliwość wyboru alternatywnego – w ustawowo określonym czasie – poprzez możliwość dokonania wyboru wpływającego na realizację zobowiązania podatkowego. Uprawnienie może dotyczyć ogółu zarówno podatników, jak i konkretnego podatku poprzez zawarcie odpowiedniej normy prawnej w konstrukcji ustawy podatkowej odnoszącej się do wskazanego podatku, a zastrzeżone przez ustawodawcę wyłącznie dla podatnika znajdującego się w określonym podatkowo-prawnym stanie faktycznym wskazanym w ustawie. Uruchomienie wiązki uprawnienia może przełożyć się na zróżnicowanie obciążenia podatkowego⁸⁸⁵.

Organy podatkowe często odnoszą się do orzeczeń sądów⁸⁸⁶ czy też doktryny prawa podatkowego w kwestiach uprawnień podatnika. Jak już pisano, ustawodawca używa bezpośrednio w ustawie zwrotu „uprawnienie”, jednak najczęściej można wyróżnić uprawnienia wyrażane za pomocą takich wyrażen jak „ma prawo”⁸⁸⁷, „na wniosek”⁸⁸⁸ itp. Klasyczne przykłady uprawnień podatnika zawarte są w poszczególnych ustawach podatkowych, wyróżnionych już w niniejszej pracy. Brak systematyki ustawowej prowadzi do konkluzji, że charakterystyka i klasyfikacja uprawnień podatnika wyrażona jest w o.p.⁸⁸⁹ i dotyczy samej istoty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego oraz postępowania podatkowego. Natomiast ustawodawca nie dokonał klasyfikacji uprawnień wprost, lecz wyraża ją poprzez normy prawne. Należy wyróżnić przedmiotową klasyfikację. Tym samym podział uprawnień w niniejszej pracy zostanie ogra-

⁸⁸⁵ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 220.

⁸⁸⁶ Jako przykład należy wskazać: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 13/17 LEX nr 2370938 – wpływ postanowienia w przedmiocie ulgi podatkowej na uprawnienie podatnika do skorzystania z ulgi; wyrok WSA w Opolu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Op 338/13 LEX nr 1563966 – uprawnienie podatnika do skorygowania deklaracji podatkowej.

⁸⁸⁷ Dla przykładu: zgodnie z art. 9 ustawy VAT przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

⁸⁸⁸ Celem przykładu: zgodnie z art. 14a § 1 o.p. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności: dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne).

⁸⁸⁹ Uprawnienia zawarte są także w ustawach dotyczących konkretnych podatków.

niczony do samego zobowiązania podatkowego z uwagi na bliski związek tej instytucji ze świadczeniem podatkowym, a także na zbyt szeroki zakres ustaw podatkowych jak na analizę w pracy doktorskiej.

Klasyfikację uprawnień podatnika wyróżnić można poprzez przyjęcie różnych modeli. Pierwszy odnosi się do klasyfikacji z uwagi na przedział czasowy związany z realizacją uprawnienia – przed zaistnieniem lub w trakcie realizacji stanu faktycznego, lub w czasie urzeczywistnienia stanu faktycznego⁸⁹⁰. Uprawnienie powstające przed realizacją podatkowego stanu faktycznego określa się jako uprawnienie materialnoprawne – podatnik przed realizacją zobowiązania podatkowego dokonuje wyboru odpowiedniego modelu zachowania⁸⁹¹.

Po drugie: uprawnienie po urzeczywistnieniu stanu faktycznego, kiedy podatnik zna już określony podatkowo-prawny stan faktyczny i realizacja obowiązku oraz zobowiązania podatkowego odbywa się po uruchomieniu lub w trakcie uruchomienia wiązki uprawnienia. Opcjonalnie podatnik dokonuje realizacji ustawowo przewidzianych obowiązków względem podatkowego stanu faktycznego, po czym ma możliwość uruchomienia wiązki uprawnienia.

Realizację uprawnienia przez podatnika rozważa się także jako pewne ryzyko z uwagi na wybór zachowania w odniesieniu do terminów materialnych. Przykładowo, wybór formy opodatkowania może skutkować określonymi konsekwencjami podatkowymi. Podatnik nie ma możliwości zmiany formy opodatkowania⁸⁹² w trakcie roku podatkowego, a negatywne następstwa złego wyboru mogą przybrać postać słabszych od zakładanych przez podatnika wyników ekonomicznych, co świadczy o ryzyku podatkowym przy realizacji niektórych uprawnień.

Klasyfikacja uprawnienia ze względu na przedział czasowy to tylko jeden z podziałów uprawnień. Typologię uprawnień podatnika można przyjąć również na podstawie m.in. realizacji uprawnienia przez organy podatkowe. Natomiast na potrzeby niniejszej pracy przyjąć należy dwie podstawowe klasyfikacje.

⁸⁹⁰ A. Nita, *Porozumienia...*, s. 223.

⁸⁹¹ Jako przykład można tutaj wskazać wybór formy opodatkowania.

⁸⁹² Nie dotyczy to sytuacji, gdy podatnik utraci w trakcie roku podatkowego możliwość opłacania podatku wg. wcześniej wybranej formy opodatkowania. Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 września 2019 r., I SA/Bd329/19, LEX nr 2723430.

Pierwsza z nich, określająca charakter prawny, wyróżnia uprawnienia:

- a) materialnoprawne⁸⁹³,
- b) procesowe⁸⁹⁴.

Podział na uprawnienia materialnoprawne oraz uprawnienia procesowe to bardzo znany podział w doktrynie, jednakże jest on o tyle istotny z punktu widzenia całości niniejszej pracy, że nie sposób go pominąć. Analiza konkretnych uprawnień w zobowiązaniu podatkowym skłania do wniosku o występowaniu ściśle ze sobą powiązanych dwóch wyróżnionych typów uprawnień. To bardzo charakterystyczna cecha dla zobowiązania podatkowego, a niewystępująca tak czytelnie na gruncie zobowiązania cywilnoprawnego. Co więcej, często uprawnienie procesowe wyprzedza uprawnienie materialnoprawne czy warunkuje je, co prowadzi do wniosku o charakterze mieszanym uprawnienia – uprawnienia procesowego o skutkach materialnoprawnych⁸⁹⁵. Dla pełnego ukazania konstrukcji uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym niezbędna jest także analiza uprawnień z uwzględnieniem podziału również na uprawnienia zarówno materialnoprawne, jak i procesowe.

Pozwoli to na wyróżnienie klasyfikacji polegającej na urzeczywistnieniu zachowania się organu podatkowego względem uruchomienia przez podatnika wiązki uprawnień i wyróżnienia klasyfikacji obejmującej:

- a) uprawnienia główne – bezwzględne,
- b) uprawnienia uznaniowe – względne.

Ponadto można również dokonać bardziej szczegółowej klasyfikacji, określając pewną warunkowość przy realizacji uprawnień:

- a) uprawnienia główne – warunkowe,
- b) uprawnienia uznaniowe – warunkowe.

Wyrażony podział jest zasadny, ponieważ związek uprawnień podatnika z instytucją uznania administracyjnego jest bezsprzeczny, co wykazała analiza tego zagadnienia w poprzednich rozdziałach. Uznanie administracyjne ma niewątpliwie duży wpływ na realizację uprawnień, także uzasadnione jest zba-

⁸⁹³ Przykład uprawnienia materialnoprawnego stanowi art. 66 o.p. Stosownie do tego przepisu podatnik posiada uprawnienie do złożenia wniosku o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe oraz spełnienie świadczenia podatkowego w inny sposób niż pieniądze.

⁸⁹⁴ Przykład uprawnienia procesowego stanowi przepis art. 10 o.p. Stosownie do tego przepisu podatnik ma możliwość wyboru formy opodatkowania na zasadach ogólnych, mimo że zakwalifikowany jest do opodatkowania w formie ryczałtu.

⁸⁹⁵ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 120.

danie tej tematyki pod kątem uprawnień podatnika i wyróżnienia tym samym tej kategorii uprawnień. Analogicznie ustawodawca przewidział w treści przepisów o.p., dotyczące zobowiązania podatkowego, także uprawnienia, które charakteryzują się brakiem uznania administracyjnego, a obowiązująca norma prawna wiąże z zaistnieniem oznaczonego stanu faktycznego ściśle określone skutki prawne.

Przyjęty podział jest uzasadniony także ze względu na aspekty podatkowe. W poszczególnych rodzajach uprawnień skutki w obszarze zobowiązania podatkowego są odmienne, inne bowiem mogą być skutki realizacji uprawnienia o charakterze głównym, a inne o charakterze uznaniowym, aczkolwiek mogą być tożsame.

W praktyce wskazać można na różne formy uprawnień podatnika, lecz do tej pory nie zostały one w doktrynie w sposób kompleksowy wyróżnione, a ustawodawca wyraził je jedynie w treści o.p. bez przywiązywania wagi do ich skrupulatnego i klarownego dla podatnika umiejscowienia. Zaprezentowany podział na uprawnienia główne i uprawnienia uznaniowe ma charakter autorski i jest odmienny od wielu klasyfikacji, z jakimi można się spotkać w literaturze przedmiotu. Wszakże zdaniem autora jest uzasadniony i z praktycznego, i z naukowego punktu widzenia oraz podstawowym celem niniejszej pracy, którym jest zbadanie uprawnienia podatnika na każdym etapie zobowiązania podatkowego⁸⁹⁶ oraz przyjęcie klasyfikacji uprawnień podatnika, a także ich dokładnej analizy pod kątem przyjętej klasyfikacji i charakteru prawnego. Prowadzi to do hipotezy, że klasyfikacja uprawnień podatnika w prawie podatkowym będzie – mimo pewnych zbliżonych właściwości – unikatowa, niemająca odzwierciedlenia w innej gałęzi prawa.

2.1. Uprawnienia główne podatnika

Kryterium klasyfikacji uprawnień w znacznej mierze uzależnione jest od typu stosunku prawnego, ponieważ relacje podmiotów sterowane przez prawo prowadzą do opisu tego zjawiska. Czynniki pozwalające na wyróżnienie stosunku prawnego sprowadzają się do poszczególnych typów sterowania ludzkim zachowaniem. Wyróżnienie typu stosunku prawnego powoduje potrzebę analizy podobieństw zachodzących w różnych gałęziach prawa.

⁸⁹⁶ Na etapie powstawania, odpowiedzialności, zabezpieczenia oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

W sferze możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania, a także powinności w połączeniu z kompetencją prawodawcy podatkowy nie przewiduje możliwości ukształtowania sytuacji prawnych w sposób swobodny – poza tym, co jest ujęte w ustawie.

Wyróżnione uprawnienia podatnika – główne – zbliżone są pojęciowo do przyjętych powszechnie w prawie cywilnym uprawnień kształtujących⁸⁹⁷ bądź roszczeń. W przeciwieństwie do roszczeń, których realizacja wymaga udziału drugiego podmiotu, uprawnienia kształtujące jawią się jako możliwość zmiany lub zakończenia stosunku prawnego przez jednostronną czynność prawną, bez konieczności udziału drugiego podmiotu stosunku prawnego. Tym samym podmiot uprawniony może w sposób jednostronny ukształtować sytuację prawną innego podmiotu. Samo wykonanie uprawnienia kształtującego następuje poprzez istniejącą relację prawną między podmiotami w wyniku złożenia oświadczenia woli drugiemu podmiotowi.

Próba przeniesienia uprawnień kształtujących do zobowiązania podatkowego związana jest z omawianym już zagadnieniem podmiotowości prawnopodatkowej. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego przypisuje możliwość posiadania praw i obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Podmiotowość prawnopodatkowa jest szczególnego rodzaju podmiotowością prawną. Owa szczególność przejawia się w istocie prawa podatkowego, polegającej na przesuwaniu środków pieniężnych podatnika na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego. Normy prawa podatkowego w dość szeroki sposób ujmują pojęcie instytucji podmiotowości prawnopodatkowej, stąd wyróżnia się analizowane już podmioty czynne oraz podmioty bierne⁸⁹⁸ stosunku prawnego. Spełnienie świadczenia podatkowego związane jest z obowiązkiem i zobowiązaniem podatkowym, powstającym poprzez podatkowo-prawny stan faktyczny, określane poprzez normy prawne w sposób ogólny oraz abstrakcyjny.

Istota podmiotowości prawnopodatkowej sprowadza się m.in. do ścisłego związku z konkretnymi uprawnieniami i obowiązkami, stąd ogólne i szczegółowe prawo podatkowe wyznacza zakres, a także podmioty uprawnione i zobowiązane. Status prawny podatnika nie stwarza możliwości modyfikacji istniejącego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego przez podmioty tego stosunku, zaistniałego na skutek zdarzenia wyrażonego w normie prawnopodatkowej.

⁸⁹⁷ P. Machnikowski, *op. cit.*, s. 242.

⁸⁹⁸ A. Rutkowska-Bordulak, *Stale miejsce prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawnopodatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 123.

Rozważania na temat regulacji prawa podatkowego skłaniają do wniosku, że władztwo podatkowe ogranicza treść stosunków prawnych poprzez akty prawne, a organy podatkowe ze względu na skomplikowany charakter stosunków społeczno-gospodarczych działają na tzw. luzie decyzyjnym, co przejawia się m.in. w ustalaniu stanu faktycznego w ramach postępowania podatkowego czy wykładniach przepisów prawa podatkowego mających na celu ustalenie treści normy prawnej. Luz decyzyjny wpływa również na uznanie administracyjne, polegające na tym, że organy podatkowe w ramach pewnej swobody określonej ustawą decydują na temat indywidualnych spraw podatnika.

Analizowane rozwiązania prawne i ich stosowanie sprawia wrażenie o nieuzasadnionej możliwości wpływania na sytuację prawnopodatkową poszczególnych podatników. Ustawodawca poprzez wyrażenie uprawnienia w normach prawnopodatkowych daje podatnikowi znajdującemu się w określonej sytuacji prawnopodatkowej możliwość dokonania pewnych wyborów przyszłych konsekwencji podatkowych. Część z tych uprawnień związana jest z uznaniem administracyjnym, natomiast część pozostaje bez związku z tą instytucją i stwarza podatnikowi możliwość dokonania wyboru bez spełnienia przesłanek wyrażonych w ustawie i uzależnionych wolą organów podatkowych. Możliwość tę określono mianem uprawnienia głównego.

Podrzędna pozycja podatnika i nadrzędna organów podatkowych w relacji stosunku zobowiązania podatkowego sprawia, że uprawnienia główne stanowią niejako próbę wyważenia statusu podmiotów tego stosunku. Uprawnienia główne inicjowane są zawsze poprzez działalność podmiotu biernego, stanowią przejaw żądania dokonania pewnych czynności, co do których ustawodawca przewiduje inicjatywę podatnika. Działania te podejmowane są wyłącznie z inicjatywy podatnika. Inicjowanie uprawnienia może również przybrać formę oświadczenia woli czy innych form realizacji uprawnienia analizowanych w rozdziale trzecim. Istota uprawnienia głównego sprowadza się do zobligowania organu podatkowego do podjęcia odpowiednich czynności w wyniku uruchomionej wiązki uprawnienia i urzeczywistnienia jego treści. Właściwe dla prawa cywilnego uprawnienia kształtujące charakteryzują się biernością drugiego podmiotu, jak przykładowo przy odstąpieniu od umowy, natomiast uprawnienia główne obligują drugi podmiot do wykonania określonych przepisami prawa podatkowego czynności. W ramach wykonania uprawnienia kształtującego następuje związanie drugiego podmiotu, który uznaje powstałą sytuację prawną, dostosowując swoje zachowanie. Źródło tego rodzaju uprawnienia stanowić może usta-

wa, lecz zazwyczaj stanowi o tym umowa między stronami, w której zawarta jest możliwość jednostronnego ukształtowania stosunku prawnego. Uprawnienia kształtujące z zasady przyjmują treść oświadczenia woli⁸⁹⁹. Natomiast należy podkreślić, że uprawnienia główne mogą przyjąć formę wniosku, jak np. wniosek o potrącenie z art. 64 o.p. czy wydanie interpretacji podatkowej stosownie do art. 14b o.p., lub np. formę oświadczenia, jak wybór formy opodatkowania⁹⁰⁰.

Uruchomienie wiązki uprawnienia głównego związane jest z realizacją konkretnej czynności, nakładającej obowiązek na organ podatkowy do określonej przepisami prawa odpowiedniej reakcji. Treść uruchomionego uprawnienia jest przejawem oświadczenia podatnika o wszczęciu określonego postępowania podatkowego. Skutkiem uprawnienia głównego jest powstanie po stronie organu podatkowego obowiązku podjęcia pewnych czynności zawartych w jego treści. Uruchomienie wiązki uprawnienia można określić także poprzez dalsze bądź bliższe skutki. Bliższe skutki przejawiają się podjęciem przez organ podatkowy określonego działania, natomiast rezultat ostateczny polega na podjęciu przez organ określonych czynności kończących się wydaniem decyzji, postanowienia lub przyjęciem innej formy kończącej moment realizacji uprawnienia⁹⁰¹.

Uprawnienie główne sprowadza się do konieczności podjęcia przez organ podatkowy działań, które po spełnieniu określonych przesłanek obligują organ do realizacji treści żądania zawartego przez podatnika w uprawnieniu. Organ podatkowy nie jest związany instytucją uznania administracyjnego, a jedynie żądaniem podatnika do spełnienia określonej treści uprawnienia, które stosownie do norm podatkowych nie przewiduje roli organu podatkowego jako podmiotu, któremu przysługuje możliwość wpływu i ingerencji w realizację treści uprawnienia. Uprawnienia główne są zabezpieczone pewnymi warunkami formalnymi, które muszą zostać zrealizowane przez podatnika w celu stworzenia możliwości uruchomienia uprawnienia, stąd klasyfikację uprawnień należy rozszerzyć o uprawnienie główne – warunkowe.

⁸⁹⁹ W literaturze znajdują się różne poglądy na temat uprawnień, przykładowo: „Uprawnieniu jednego podmiotu nie odpowiada przy tym określony, bezpośredni obowiązek drugiego podmiotu, stanowiący jego korelat”. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 135.

⁹⁰⁰ Wybór formy opodatkowania właściwy jest w zasadzie dla szczegółowego prawa podatkowego, ale stosownie do art. 10 o.p. wybór taki jest także możliwy poprzez prawo podatkowe ogólne.

⁹⁰¹ Organ podatkowy nie zawsze musi podejmować określone czynności w związku z uruchomieniem przez podatnika uprawnień. Jako przykład należy wskazać oświadczenie co do wyboru formy opodatkowania, w związku z którym organ podatkowy nie wydaje żadnej decyzji lub postanowienia.

Związane jest to z szerszym ujęciem uprawnień. Uprawnienia główne warunkowe przejawiają się w spełnieniu określonych warunków formalnych, poprzez które uprawnienie przysługuje, nie każdy bowiem podmiot będący podatnikiem jest podmiotem uprawnionym. Głównym czynnikiem warunkującym jest status podatnika, powodującym, że określone uprawnienie jest w jego zasięgu, a także analizowany podatkowo-prawny stan faktyczny, który stwarza możliwość i przekłada się na pozycję podatnika umożliwiającą osiągnięcie także statusu podmiotu uprawnionego. Uprawnienia główne związane są nierozłącznie z podmiotowością prawnopodatkową – jako przesłanką normatywną dla przyznania określonej zdolności prawnej, rozumianej jako zdolność do posiadania praw i obowiązków oraz samej zdolności do ich wykonywania. To w dalszej kolejności przejawia się w możliwości uczestniczenia przez podatnika w konkretnym stosunku prawnopodatkowym i przyznanie statusu podmiotu uprawnionego w sferze zobowiązania podatkowego. Problematyka związana z podmiotem podatku i uprawnienia jest dosyć szeroka. Kto jest przedmiotem praw i obowiązków w konkretnym stanie faktycznym – określają normy prawne. Należy wyróżnić także inne warunki, np. właściwość miejscowa organu podatkowego, od którego podatek żąda określonego zachowania się, czy wniesienie opłaty skarbowej. Należy również podnieść kwestię prawidłowości samej formy realizacji uprawnienia.

Reasumując, uprawnienia główne przewidują możliwość określonego zachowania się podatnika, które stanowi treść uprawnienia, a obligują organ podatkowy do określonego zachowania przy spełnieniu określonych ustawowo warunków przez podatnika. Spełnienie warunków przez podatnika wymusza na organie podatkowym realizację żądania zawartego w treści uprawnienia w granicach wskazanych przez normy prawne, a więc do spełnienia żądania zawartego w uprawnieniu. Należy podkreślić, że żądanie nie jest obwarowane wolą organu podatkowego, nie jest istotna kwestia ważnego interesu podatnika lub interesu społecznego, a jedynie wola podatnika do uruchomienia wiązki uprawnienia i jego interes prawny.

Natomiast uprawnienia uznaniowe są niezależne od woli podatnika i przejawiają się władztwem podatkowym oraz związane są z uznaniem administracyjnym. Podatek, uruchamiając wiązkę uprawnienia uznaniowego wraz ze spełnieniem określonych warunków do ich skutecznego dochodzenia, nie może zarazem żądać od organu podatkowego skutecznej realizacji treści uprawnienia, realizacja bowiem uzależniona jest od subiektywnych przesłanek oraz oceny sytuacji ekonomicznej, życiowej czy gospodarczej podatnika przez organ podatkowy. Skuteczność uprawnienia uznaniowego zależy od ustosunkowania się przez organ

do zasadności jego treści oraz od przesłanek, jakimi kieruje się organ podatkowy w swobodnej ocenie treści uprawnienia. Skutkiem prawnym zastosowania przez podatnika uprawnienia uznaniowego jest jedynie obowiązek merytorycznego ustosunkowania się organu do treści uprawnienia, a nie realizacja tej treści.

2.2. Uprawnienia uznaniowe podatnika

Uprawnienie uznaniowe stwarza możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania przez podatnika, natomiast sama realizacja treści uprawnienia nie jest bezpośrednio związana z wolą i wyborem podatnika, lecz stanowi przejaw uznania administracyjnego. To z subiektywną oceną dokonaną przez organ podatkowy i z zachodzącymi przesłankami związane jest urzeczywistnienie treści uprawnienia.

Punktem wyjścia przy badaniu zagadnienia uprawnień uznaniowych będzie wyznaczenie ich istoty i zakresu oraz próba zdefiniowania tego pojęcia. Analizie należy poddać również relację pomiędzy uprawnieniem a uznaniem administracyjnym w prawie podatkowym.

Na wstępie należy odnieść rozważania do instytucji uznania administracyjnego w prawie podatkowym, które zespolone z uprawnieniem podatnika wyraża uprawnienia uznaniowe. Uznanie administracyjne jest przejawem luzu decyzyjnego, w ramach którego organ podatkowy otrzymuje poprzez normy prawno-podatkowe pewne możliwości dokonania wyboru dwóch lub większej liczby form rozwiązań prawnych. W doktrynie prawa podatkowego wykształcono wiele typów uznania administracyjnego. Należy jedynie przybliżyć jego istotę, co będzie bardzo pomocne w rozważaniach na temat uprawnień uznaniowych.

Uznanie administracyjne dzieli się w zasadzie na trzy grupy:

- a) uznanie swobodne całkowite – organ swobodnie dokonuje oceny stanu faktycznego, nie jest związany określonym zachowaniem,
- b) uznanie swobodne faktyczne – organ jest związany przy ustalaniu stanu faktycznego, brak możliwości swobodnej oceny, natomiast w razie wystąpienia stanu faktycznego może orzekać na podstawie swobody,
- c) uznanie techniczne lub pozorne – organ ocenia formalnie, czy zaistniał stan faktyczny, lecz nie ma prawa odnośnie do wyboru konsekwencji zaistniałego stanu faktycznego⁹⁰².

⁹⁰² J. Starościk, *Swobodne uznanie władz administracyjnych*, Książnica Polska, Warszawa 1948, s. 72 i n.; R. Dowgier, *Uznanie w prawie podatkowym*, „Disputatio” 2011, t. 12, s. 74.

Przyjąć można, że istota uznania administracyjnego w prawie podatkowym sprowadza się do możliwości decydowania przez organ podatkowy w granicach prawa co do rozstrzygnięcia o sposobie wykonania treści uprawnienia podatnika. Niemniej są pewne ograniczenia uznania administracyjnego w prawie podatkowym, w obrębie których organ podatkowy może się poruszać, wydając decyzję w następstwie wystąpienia m.in. przesłanki „ważnego interesu podatnika” czy „interesu społecznego”. Można przyjąć, że przekroczenie granic następuje wówczas, gdy wybór alternatywnej decyzji został dokonany z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, poprzez skutek uwzględnienia kryteriów nieistotnych czy nieracjonalnych lub też na podstawie fałszywych przesłanek czy argumentów, które mogą być nieprawdziwe⁹⁰³.

Działanie organu podatkowego w trybie uznania administracyjnego nie oznacza dowolności przy rozstrzygnięciu zasadności realizacji treści określonego uprawnienia, gdyż organy muszą wykazać, czy w konkretnej sprawie zaistniały przesłanki uzasadniające rozstrzygnięcie⁹⁰⁴. Organ podatkowy przed podjęciem rozstrzygnięcia ma obowiązek wnikliwego wyjaśnienia stanu faktycznego określonej sytuacji prawnej, a przed wydaniem decyzji rozpatrzyć stan faktyczny poprzez analizę przepisów prawa materialnego, a mogących mieć zastosowanie w określonej sytuacji prawnej⁹⁰⁵. Kompetencja do rozstrzygnięcia indywidualnych spraw poprzez wybór odpowiedniego wariantu rozstrzygnięcia, które przyznał organowi ustawodawca w prawie podatkowym, ma ten sam charakter co w prawie administracyjnym⁹⁰⁶. Natomiast nie ulega wątpliwości, że stosowanie konstrukcji uznania administracyjnego i jego zakresu wymaga uwzględnienia specyfiki prawa podatkowego i celu regulacji, jaki przyjął ustawodawca, czy rozwiązań ustrojowych mających ograniczać możliwość podejmowania decyzji o charakterze uznaniowym przez organy podatkowe⁹⁰⁷.

Możliwość stosowania uznania administracyjnego w prawie podatkowym wymaga także uwzględnienia przepisów art. 84 i 217 Konstytucji RP, ponieważ konsekwencją przytoczonych uregulowań jest to, że obowiązek podatkowy powstaje samoistnie z mocy prawa w tym sensie, że uprawnienia podatnika

⁹⁰³ Zob. wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., II FSK 2474/15, LEX nr 2021630.

⁹⁰⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2016 r., I OSK 1382/14, LEX nr 2032712.

⁹⁰⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r., II SA/Po 332/14, LEX nr 1503880.

⁹⁰⁶ J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *op. cit.*, s. 466.

⁹⁰⁷ A. Kłosińska, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020, s. 200.

związują się poprzez skutek zdarzeń uzasadniających opodatkowanie, wyrażone przez ustawy podatkowe i na tej podstawie przysługują podatnikowi pewne uprawnienia.

Upoważnienie do działania organu podatkowego poprzez uznanie administracyjne nie wpłynie na powstanie lub treść obowiązku podatkowego, gdyż byłoby to sprzeczne z treścią art. 84 i 217 Konstytucji RP. Działanie w ramach uznania administracyjnego może być związane jedynie z realizacją obowiązku podatkowego.

Analiza przepisów o.p. prowadzi do wniosku, że stosowanie uznania administracyjnego przez organy podatkowe występuje na każdym etapie zobowiązania podatkowego, co zostanie potwierdzone w dalszej części rozdziału przy analizie poszczególnych uprawnień. W szczególności uznanie administracyjne występuje w sprawach stosowania ulg w spłacie zobowiązań, a więc w dziedzinach szczególnie istotnych dla podatnika z punktu widzenia jego sytuacji ekonomicznej. Ustawodawca nie pozostawia podatnikowi swobodnego wyboru realizacji treści uprawnienia w odniesieniu do wszystkich uprawnień. Tym bardziej, że w przepisach o.p. znajduje się wiele zwrotów typu „może”⁹⁰⁸ dotyczących organu podatkowego, co stanowi potwierdzenie występowania na gruncie ww. ustawy uprawnień uznaniowych związanych z instytucją uznania administracyjnego.

Uprawnienia podatnika zawarte w o.p. nie posiadają jednolitego charakteru, ale należy zwrócić uwagę, że uprawnienia uznaniowe dotyczą wielu instytucji zobowiązania podatkowego. W dalszej części pracy analizie poddano szczegółowe uprawnienia podatnika, natomiast w tym miejscu, sygnalizując, można podać przykłady uprawnienia podatnika do złożenia wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań z art. 67a o.p. czy uprawnienie do złożenia wniosku o odroczenie terminu na podstawie art. 48 § 1 o.p., a także uprawnienie do złożenia wniosku o zaniechanie poboru podatku z art. 22 § 1 lub stosownie do art. 22 § 2a o.p. uprawnienie do złożenia wniosku o ograniczenie poboru zaliczek od podatnika. W doktrynie przyjęto również pogląd o uprawnieniach tego typu jako o ulgach uznaniowych⁹⁰⁹, głównie ze względu na ich konstrukcję wskazującą na bliskie związki z ulgą podatkową.

⁹⁰⁸ Przykładowo należy wskazać art. 20zb o.p.

⁹⁰⁹ Na ulgę uznaniową wskazuje m.in. R. Dowgier, R. Sieńko, *Prawo podatkowe. Minirepetitorium*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 201. Autorzy wskazują na uznaniowy charakter ulg, który oznacza, że stwierdzenie przez organ podatkowy istnienia ustawowych przesłanek do zastosowania ulgi uznaniowej, nie nakłada automatycznego obowiązku na ten organ orzeczenia o uldze.

Uznanie administracyjne w prawie podatkowym ogranicza także prawa podatnika, np. uprawnienie do złożenia wniosku o zabezpieczenie na majątku podatnika z art. 33d o.p. Ograniczenie praw wyraża się m.in. poprzez odmowę zabezpieczenia zgodnie z wnioskiem podatnika, a zastosowanie art. 33 o.p. i następujących przepisów o.p. powoduje, że organ, mając możliwość pominięcia wniosku podatnika, może dokonać zabezpieczenia według własnego trybu.

Charakter uprawnienia uznaniowego jest ograniczony, co przejawia się m.in. w tym, że właściwe uruchomienie przez podatnika wiązki uprawnienia uznaniowego nie powoduje nieograniczonej realizacji treści uprawnienia przez organ podatkowy. Istnieją materialnoprawne przesłanki zastosowania przez organ uznania, określone przez ustawodawcę przepisami prawa podatkowego. Realizacja uprawnienia uznaniowego uzależniona jest nie tyle od woli organu podatkowego i interesu podatnika, a od spełnienia konkretnych przesłanek określonych przepisami ustawy, ponieważ ich brak nie daje podstaw organowi do urzeczywistnienia podnoszonych przez podatnika w treści uprawnienia żądań. Organ podatkowy związany jest przepisami ustawy przy ocenie przesłanek związanych z rozstrzygnięciem co do istoty treści uprawnienia, lecz to w jego swobodnej ocenie przesłanki m.in. ważnego interesu podatnika leży realizacja treści uprawnienia. Skłania to do konkluzji, że nawet występowanie przesłanek⁹¹⁰ nie obliguje organu podatkowego do realizacji treści uprawnienia uznaniowego.

Celem wprowadzenia uprawnień uznaniowych jest elastyczność działania organów podatkowych. Teza jest dość kontrowersyjna z uwagi na szeroko rozumianą uznaniowość organów podatkowych, jednak należy zwrócić uwagę na obecność pojęć niedookreślonych w prawie podatkowym, których zadaniem jest pewna elastyczność ze względu na wielość możliwych stanów faktycznych, a także brak możliwości uregulowania ich w sposób uniwersalny. Brak możliwości precyzyjnego ustalenia normy prawnej dla każdej sytuacji prawnej skłania ustawodawcę do przyjęcia takich form kształtowania prawa podatkowego, tym bardziej mając na uwadze ciągłe modyfikacje stosunków prawnych.

Cechą charakterystyczną uprawnień uznaniowych jest ich forma i przesłanka złożenia przez podatnika wniosku, w treści którego znajduje się opis właściwego żądania zachowania się organu podatkowego względem podatnika.

⁹¹⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 17 maja 2016 r., II FSK 963/14, LEX nr 2042671. Sąd w sentencji wyroku wskazał, że „Przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego nie zostały zdefiniowane i należy je badać na tle konkretnej sprawy”.

Tryb uruchomienia wiązki uprawnienia uznaniowego nie jest inicjowany przez organ podatkowy z urzędu. Tym samym niezbędną przesłanką dla uruchomienia uprawnienia jest złożenie stosownego wniosku⁹¹¹. Natomiast właściwość podmiotu do złożenia stosownego wniosku wynika z przepisów odnoszących się do konkretnego uprawnienia. Podmiotem jest osoba podatnika lub osoby trzecie, np. w sytuacji ubezwłasnowolnienia podatnika. We wniosku podatnik wskazuje podstawy prawne uruchomienia wiązki uprawnienia oraz przesłanki stanowiące o przedmiocie uprawnienia, czyli na jego treść. Należy bowiem wziąć pod uwagę, że uprawnienie dotyczy konkretnego podatnika i przedmiotu konkretnej sytuacji prawnej podatnika.

Stąd należy przyjąć, że istota uprawnienia uznaniowego sprowadza się wyłącznie do uruchomienia wiązki uprawnienia, a więc dokonania pewnych czynności formalnych w postaci złożenia wniosku w ramach przyznanej podatnikowi możliwości przyjęcia określonego modelu zachowania się, oraz występowania przesłanek realizacji treści uprawnienia. Uznanie administracyjne powoduje, że organ podatkowy jest zobowiązany ustalić, czy zawarte we wniosku przesłanki rzeczywiście zachodzą w określonym stanie faktycznym, lecz nie jest zobowiązany żadną z nich do zastosowania określonego i korzystnego dla podatnika działania w postaci realizacji treści uprawnienia. Samo uprawnienie w tym przypadku odnosi się wyłącznie do możliwości przyjęcia przez podatnika określonego modelu zachowania, tj. do wykonania czynności formalnych związanych ze złożeniem stosownego wniosku.

Próba zdefiniowania pojęcia uprawnienia uznaniowego sprowadza się do przyjęcia, że to określony stan, w którym podatnik, uruchamiając wiązkę uprawnienia, skłania organ podatkowy do podjęcia określonych działań w celu oceny formalnej i materialnej dotyczącej zachodzących przesłanek dla realizacji uprawnienia i wyłącznie rozpatrzenia samej jego treści. Z tym że do realizacji treści uprawnienia organ podatkowy nie jest związany tymi przesłankami.

Rozszerzeniem uprawnień uznaniowych są uprawnienia uznaniowe warunkowe. Istota tego rodzaju uprawnień sprowadza się do spełnienia określonych przesłanek, które nie były zawarte w uprawnieniach uznaniowych. Różnica w obu typach uprawnień nie jest zbyt łatwa do określenia, jak ma to miejsce w odniesieniu do uprawnień głównych, i w zasadzie trudna niekiedy do zaobserwowania.

⁹¹¹ To tylko jedna z przykładowych form uprawnienia.

Dokonana analiza podziału uprawnień podatnika na uprawnienia główne oraz uprawnienia uznaniowe skłania do refleksji o występowaniu na tym gruncie również innych rodzajów uprawnień. W literaturze prawa podatkowego przyjęto też podział na uprawnienia materialnoprawne oraz uprawnienia procesowe⁹¹². Wzajemne przenikanie obu instytucji w prawie podatkowym skłania do przyjęcia także tego podziału na potrzeby niniejszej pracy, bowiem analiza konkretnych uprawnień w dalszej części publikacji związana jest również z tymi instytucjami i nie jest możliwe pominięcie tego rodzaju uprawnień, także z uwagi na ich powszechną akceptację w literaturze przedmiotu⁹¹³. Uprawnienie materialnoprawne wynika bezpośrednio z prawa materialnego oraz dotyczy materialnego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, natomiast uprawnienie procesowe dotyczy relacji procesowych zachodzących między wierzycielem a dłużnikiem w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego. Wyznaczenie istoty tych pojęć pozwoli na zbadanie i wyróżnienie poszczególnych uprawnień w dalszej części pracy.

2.3. Istota materialnoprawnego uprawnienia podatnika

Przyjmując w niniejszej publikacji klasyfikację uprawnień podatnika wyróżniającą uprawnienia główne oraz uznaniowe, należałoby się również odnieść do ich charakteru prawnego. Prawo podatkowe wiąże uprawnienia oraz obowiązki podatkowe podmiotów stosunku prawnego prawa podatkowego z obowiązkiem podatkowym. Związek obu instytucji – co nie ulega wątpliwości – dotyczy wszystkich podmiotów tego stosunku, natomiast pozycja uprzywilejowana zarezerwowana jest dla obowiązku, stanowiącego niejako pozycję wyjściową⁹¹⁴. Obowiązek świadczy o konieczności spełnienia żądania podmiotu obciążonego powinnością na rzecz podmiotu uprawnionego. Z uwagi na podnoszoną szczególność stosunku prawnego zobowiązania podatkowego należy również poddać analizie uprawnienia podatnika ze względu na ich charakter prawny, mianowicie w odniesieniu do prawa materialnego oraz prawa procesowego. Skłania to do wniosku o występowaniu na gruncie ogólnego prawa podatkowego także o innym charakterze. W związku z tym należy wyróżnić uprawnienia o charakterze materialnoprawnym oraz procesowym, a także

⁹¹² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 190.

⁹¹³ Zob. K. Machalica-Drozdek, *op. cit.*, s. 156.

⁹¹⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 230.

uprawnienia o charakterze mieszanym. Punktem wyjścia jest określenie ich istoty oraz krótka charakterystyka.

Badając pojęcie uprawnienia materialnoprawnego, należy podnieść kwestię materialnego prawa podatkowego. Całokształt materialnego prawa podatkowego to zbiór wielu ustaw podatkowych, zgodnie przyjmowanych w doktrynie jako ogólne oraz szczegółowe prawo podatkowe⁹¹⁵. Materialne prawo podatkowe składa się z przepisów prawnomaterialnych ogólnych, adresowanych do ogółu podmiotów, z których co do zasady nie wynikają obowiązki podatkowe, a które dotyczą regulacji nieprocesowych praw i obowiązków podmiotów⁹¹⁶. Analiza przepisów o.p. pozwala na stwierdzenie, że ustawodawca, regulując prawo podatkowe, stwarza czasami możliwość odmiennego wykonania zobowiązania podatkowego, polegającego w głównej mierze na możliwości zastosowania przez podatnika pewnych instrumentów prawnych, które wprost należy wskazać jako uprawnienia⁹¹⁷. Skłania to do refleksji o występowaniu na gruncie materialnego prawa podatkowego uprawnień o charakterze materialnoprawnym, będących następstwem urzeczywistnienia się stosunku prawnopodatkowego w zakresie materialnego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

Prawo materialne dotyczy także przepisów wprowadzających obowiązki podatkowe skierowane do podatników szczegółowego prawa podatkowego, a więc konstrukcji konkretnego podatku. Istotny jest normatywny związek pomiędzy obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym, w tym także odpowiedzialność podatnika za zobowiązanie podatkowe. Normy regulujące wymienione zagadnienia przynależą ze swojej istoty do prawa materialnego, natomiast sam charakter regulacji prawnej daje możliwość przyjęcia jednolitych metod dla całego systemu podatkowego, co oznacza unormowanie ich w ramach ogólnego prawa podatkowego⁹¹⁸.

Zwrócić uwagę należy także na źródła uprawnienia materialnoprawnego. Ogólne prawo podatkowe, w tym uprawnienia materialnoprawne, są uregulowane w odrębnych ustawach podatkowych oraz w samej o.p. W części ogólnej rozdzielenie uprawnienia materialnoprawnego od uprawnienia procesowego ze względu na konstrukcję tworzonych przez prawodawcę aktów prawnych budzi

⁹¹⁵ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 98.

⁹¹⁶ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010, s. 9.

⁹¹⁷ Zob. art. 66 o.p.

⁹¹⁸ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 98.

wątpliwości. Zawarte przepisy szczegółowego prawa podatkowego skłaniają do refleksji przy odróżnieniu przepisów prawa procesowego od przepisów prawa materialnego, ponieważ nierzadko zdarza się, że uprawnienia procesowe wyprzedzają uprawnienia materialnoprawne. Wobec tego należy przyjąć tezę o braku jednorodności charakteru prawnego uprawnienia na gruncie prawa podatkowego.

Uprawnienia materialnoprawne wyróżnia się m.in. według kryterium przedmiotowego, podzielonego na trzy kategorie: uprawnienia dotyczące podatków obrotowych, uprawnienia dotyczące podatków dochodowych oraz uprawnienia w zakresie podatków majątkowych⁹¹⁹. Ustawodawca podatkowy, regulując konstrukcję określonego podatku, w przepisach prawnych zawiera również normy prawne odnoszące się do kwestii uprawnień w sposób bezpośredni oraz pośredni. Normy bezpośrednie wprost przyznają podatnikowi uprawnienia materialnoprawne, natomiast uprawnienia pośrednie zazwyczaj wymagają zastosowania odrębnej ustawy. Ustawodawca z reguły stosuje zasadę, która stanowi o konstrukcji elementów uprawnienia materialnoprawnego konkretnego podatku, wynikające z przepisów bezpośrednio odnoszących się do tego podatku. Wyjątkami są uprawnienia materialnoprawne powiązane z częścią ogólną prawa podatkowego.

Postulaty teoretyków prawa podatkowego od dłuższego czasu skłaniają się ku problematyce – rozważanej już – kodyfikacji praw podatnika, która na pewno spowodowałaby uproszczenie systemu, a przede wszystkim czyniłaby prawo podatkowe bardziej zrozumiałym dla podatnika. Należy przyjąć tezę, że źródłem uprawnienia materialnoprawnego będą przepisy prawa krajowego, unijnego, jak również międzynarodowego. Przepisy ogólnego prawa podatkowego będą dotyczyły uprawnienia materialnoprawnego na gruncie ogólnego prawa podatkowego, natomiast prawo podatkowe szczegółowe będzie źródłem uprawnienia materialnoprawnego na gruncie poszczególnych podatków.

Punktem wyjścia do wyznaczenia istoty uprawnienia materialnoprawnego jest określenie jego zakresu, uwarunkowanego poprzez jego przedmiot oraz podmiot. Podmiot sprowadza się do tego, kto może być podmiotem uprawnienia.

Zakres podmiotowy uprawnienia materialnoprawnego po stronie podmiotu biernego dotyczy podatnika. Katalog podmiotów będących podatnikami jest dość szeroki, a wynika z analizy konkretnego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego na podstawie poszczególnych ustaw podatkowych.

⁹¹⁹ W. Modzelewski, J. Bielawny, *op. cit.*, s. 9.

To ustawy podatkowe w rezultacie zaistnienia podatkowo-prawnego stanu faktycznego wskazują podmiot, który będzie uprawniony. Istota uprawnienia materialnoprawnego sprowadza się przede wszystkim do materialnej ochrony podatnika w obszarze odmiennego wykonania zobowiązania podatkowego poprzez możliwość zachowania się przyznanego w ramach uprawnienia materialnoprawnego. Samo powstanie zobowiązania podatkowego powoduje również powstanie uprawnień o charakterze publicznoprawnym, natomiast ich charakter prawny wynika z wyznaczenia przez nie ich istoty.

Przedmiotem uprawnienia podatnika będzie jego treść, czyli przedmiotem uprawnienia będzie także możliwość przyjęcia określonego modelu zachowania lub odstąpienia od takiego zachowania, wyznaczonego ściśle przez ustawę w celu realizacji treści uprawnienia. Uprawnieniem może być bowiem także odstąpienie od określonego zachowania w przypadku, gdy niepodejście przez podatnika żadnego działania będzie dla niego korzystniejsze niż podjęcie działania, wywołującego lub mogącego wywołać negatywne skutki. Treść uprawnienia będzie wyznacznikiem charakteru prawnego uprawnienia. Uprawnienie podatnika materialnoprawne będzie wynikało bezpośrednio i dotyczyło materialnego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, natomiast uprawnienie procesowe reguluje relacje, jakie zachodzą w trakcie stosunku prawnego między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem podatkowym w prawie podatkowym. Przyjęcie takiego założenia prowadzi do wniosku o występowaniu na gruncie o.p. także uprawnień o odmiennym charakterze prawnym. W związku z tym należy również poddać analizie uprawnienia podatnika o charakterze procesowym.

2.4. Istota procesowego uprawnienia podatnika

Problematyka procesowych uprawnień podatnika sprowadza się do właściwego rozdzielenia przepisów prawa materialnego od procedury podatkowej. Specyfika prawa podatkowego i ustaw podatkowych stwarza czasami pewne sytuacje prawne, w których uprawnienie procesowe wyprzedza uprawnienie materialnoprawne lub je warunkuje⁹²⁰. W literaturze taki pogląd przedstawiany jest jako uprawnienie o charakterze mieszanym, co oznacza uprawnienie procesowe o skutkach materialnoprawnych⁹²¹.

⁹²⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 220.

⁹²¹ *Ibidem*, s. 220.

Ordynacja podatkowa stanowi w głównej mierze zbiór reguł procesowych, składających się z ogólnego wzoru postępowania oraz procedur szczególnych włączonych do prawa materialnego dotyczącego zobowiązań podatkowych⁹²². Przykładowo problematyczne wydaje się uznawanie za normę uprawnienia prawa materialnego w stosunku do instytucji nadpłaty stosownie do art. 72 § 1 o.p., gdyż wysokość nadpłaty determinowana jest poprzez wysokość wpłaty oraz wzorzec stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Uprawnienia podatnika przysługujące w ramach nadpłaty to reguły zmierzające do ustalenia jej wysokości oraz dokonanie zwrotu podatku. Podobnie w przypadku uprawnień na gruncie procedury szacowania na podstawie art. 23 o.p. W instytucji szacowania celem postępowania organu podatkowego jest osiągnięcie zbliżonego rezultatu wymiaru do wzorca materialnoprawnego, nie istnieje bowiem wzorzec materialnoprawny szacunku.

Jeżeli układ przepisów, do których odnosi się nazwa aktu prawnego lub jego części, nie odpowiada charakterowi prawnemu w zakresie treści tych przepisów, nie przesądza to w toku wykładni o ich przynależności w systematyce prawa. O kwalifikacji określonej instytucji prawnej decyduje treść oraz zakres uprawnień i obowiązków, a nie nazwa działów Ordynacji podatkowej.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań dotyczących uprawnienia procesowego jest – podobnie jak w przypadku uprawnień materialnoprawnych – wyznaczenie jego istoty. Ustawodawca podatkowy, regulując instytucję uprawnienia procesowego, mając na względzie interes wierzyciela podatkowego, nie wprowadza uprawnienia o charakterze wyłącznym⁹²³. Uprawnienie w takiej formie prowadziłoby do wyboru przez podatnika sposobu wykonania obowiązku i zobowiązania podatkowego w dowolnie wybranej przez niego formie. Ograniczenie uprawnień procesowych wyłącznie do treści ustaw podatkowych skłania do wniosku o wyróżnieniu istoty uprawnienia procesowego jako wyboru przez podatnika sposobu regulacji stosunku prawnego zobowiązania podatkowego o ograniczonej możliwości. Ściśle określone sytuacje pozwalają podatnikowi na wybór zachowania, które może w rezultacie skutkować odmienną formą wykonania zobowiązania podatkowego. Ustawodawca zakłada również sytuację, w której podatnik, nie podejmując żadnego działania, również dokonuje pewnej modyfikacji wykonania stosunku prawnego zo-

⁹²² Przykładowo w dziale III o.p., tj. „Zobowiązania podatkowe”, dotyczą głównie reguł procedury.

⁹²³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 240.

bowiązania podatkowego⁹²⁴. Ustawodawca, przyznając określone uprawnienie, nie określił, w jakiej formie może nastąpić rezygnacja z realizacji uprawnienia. Uprawnienie będzie polegało na zaniechaniu określonego zachowania i braku podejmowania czynności mających na celu realizację uprawnienia⁹²⁵.

Wyznaczając istotę uprawnienia, należy także zbadać zakres podmiotowy oraz przedmiotowy. Uprawnienie procesowe co do zasady przysługuje podmiotowi w sposób ograniczony po spełnieniu odpowiednich warunków, tak jak ma to miejsce w przypadku do uprawnień głównych oraz uznaniowych, które również można rozszerzyć o warunkowe. Warunki podmiotowe do skorzystania z uprawnienia procesowego oprócz posiadania samego stanu podmiotowości dotyczą także ustawowych przesłanek, które kwalifikują określony podmiot do możliwości uruchomienia wiązki uprawnienia. Warunki te wyznaczone są poprzez normy kompetencyjne, których spełnienie stwarza podstawy określenia podmiotu uprawnionego i zdolnego do realizacji uprawnienia. Pojęcie podmiotu uprawnienia procesowego sprowadza się do podmiotu spełniającego kryteria do określenia go podmiotem – podatnikiem, który na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu. Z kolei przedmiot uprawnienia procesowego wyznacza jego treść, na którą składa się możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania lub przyjęcie postawy odrzucającej możliwość konkretnego zachowania w przypadku odniesienia większej korzyści. Przedmiot uprawnienia podatnika ogranicza krąg czynności, które dotyczą kategorii uprawnienia procesowego.

Reasumując, uprawnienie procesowe dotyczy relacji proceduralnych stosunku prawnego, jakie zachodzą pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem podatkowym.

Przyjęcie klasyfikacji uprawnienia głównego oraz uznaniowego, a także uprawnienia materialnoprawnego oraz procesowego stanowi podstawę do rozważań na temat uprawnień podatnika, związanych głównie z brakiem regulacji ustawowych dotyczących rozdziału obu konstrukcji prawnych, tj. uprawnienia

⁹²⁴ Przykładowo należy wskazać wybór formy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Wybór formy opodatkowania na bieżący rok w razie niepodejmowania żadnych czynności przez podatnika w roku następnym skutkuje kontynuacją wyboru z roku poprzedniego.

⁹²⁵ Niekiedy zdarzają się sytuacje, w których rezygnacja z uprawnienia powoduje powstanie obowiązku. Przykładowo stosownie do art. 29 rezygnacja z opodatkowania w formie karty podatkowej powoduje obowiązek wyboru innej formy opodatkowania, natomiast zaniechanie wyboru powoduje, że podatnik korzysta dalej z uprawnienia do opodatkowania w formie karty podatkowej. Stosownie do ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2024 r. poz. 776.

materialnoprawnego i uprawnienia procesowego. Wobec podnoszonego już związku uprawnień materialnoprawnych z uprawnieniami procesowymi należy poddać analizie to zagadnienie.

3. Problematyka rozdziału uprawnień materialnoprawnych i procesowych podatnika

W doktrynie prawa podatkowego od wielu lat przyjmuje się pogląd o ścisłych związkach prawa materialnego z prawem procesowym⁹²⁶. W szerszym ujęciu związki te analizowane są poprzez wzajemne stosunki dwóch metod regulacji prawa administracyjnego, co w konsekwencji zawiera się w twierdzeniach o pomocniczej funkcji prawa procesowego względem prawa materialnego⁹²⁷ lub nawet służebnej roli postępowania administracyjnego względem realizacji prawa materialnego⁹²⁸. Nie ulega więc wątpliwości, że podstawową funkcją prawa procesowego jest realizacja prawa materialnego⁹²⁹. Ustawodawca, kształtując procedurę, umożliwia tym samym konkretyzację praw i obowiązków podmiotowi poprzez prawo materialne⁹³⁰. Zadaniem wyznaczonym przez ustawodawcę uprawnienia procesowego jest doprowadzenie do konkretyzacji normy materialnoprawnej, której wynikiem będzie uprawnienie o charakterze materialnoprawnym. Norma zawarta w prawie powszechnie obowiązującym określa prawa i obowiązki ich właściwych adresatów – organów podatkowych oraz podatnika – wchodzące w relację stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

Uruchomienie wiązki uprawnienia przez podatnika powoduje funkcjonalny związek normy materialnoprawnej z inną materialnoprawną normą prawną. Organ podatkowy, będący adresatem tej normy, zobowiązany jest do realizacji uprawnienia, gdy obie normy są współzależne względem siebie, w postaci

⁹²⁶ B. Majchrzak, *Elementy materialnoprawne procedury administracyjnej*, PiP 2012, nr 10, s. 89–103.

⁹²⁷ R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa, Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Temida 2, Białystok 2012, s. 156.

⁹²⁸ C. Martysz, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 579.

⁹²⁹ P. Borszowski, *Instytucja procesowego uprawnienia (na przykładzie opodatkowania niektórych przychodów osób fizycznych) – artykuł dyskusyjny, cz. 1*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2004, nr 3, s. 36–39.

⁹³⁰ R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 4.

uwolnienia aktu stosowania prawa przez podatnika. Przejawia się to poprzez normę pośrednio kształtującą zrealizowaną sytuację prawną podatnika⁹³¹.

Istotną rolę w zagadnieniu rozdziału uprawnień materialnoprawnych i uprawnień procesowych odgrywają normy substancjalne. Rolą tych norm jest przyporządkowanie stanu faktycznego ogólnej normie prawnej. W odniesieniu do uprawnień podatnika oznacza to wyrażenie podstawowych, zasadniczych praw w całokształcie systemu prawa podatkowego⁹³². Połączenie norm substancjalnych z normami instrumentalnymi powoduje określenie formy realizacji tych pierwszych, czego konsekwencją jest uruchomienie uprawnień podatnika w wyniku zaistnienia podatkowo-prawnego stanu faktycznego.

Związek obu kategorii norm prawa podatkowego należy zbadać pod kątem poszczególnych pojęć prawnych, a także czynności prawnych normujących prawo podatkowe. Stąd wyróżnia się pojęcie elementów materialnoprawnych procedury⁹³³, są to czynności prawne lub pojęcia, które składają się na elementy norm prawa materialnego oraz prawa procesowego lub też stanowią przesłankę dla rozpoznania elementów obu norm. Zbiór elementów tego rodzaju norm może być określany za pomocą zwrotów takich jak: „kto”, „w określony sposób”, „dokonuje”, „czyni” lub „nie czyni”. O tym, czy czynność materialnoprawna będzie dotyczyła prawa materialnego, decydują przesłanki znajdujące się w sferze prawa materialnoprawnego, natomiast pojęcie materialnoprawne będące w kręgu prawa podatkowego w tej gałęzi ustali treści i zakres uprawnienia⁹³⁴.

Składnik uprawnień materialnoprawnych tworzą elementy czynności prawnych i pojęcia, w tym konstrukcje uprawnienia procesowego. Oznacza to podwójny wymiar materialnoprawny oraz proceduralny. Wymiar materialnoprawny uprawnienia ma charakter pierwotny z uwagi na wymienione już w niniejszej części publikacji relacje służebności prawa procesowego względem prawa materialnego. Stąd elementami materialnoprawnymi uprawnienia procesowego są pojęcia oraz czynności prawne wywodzące się z norm prawa materialnego, a mające na celu spełnienie określonych funkcji w zakresie uprawnienia procesowego. Wobec tego za skutki uprawnienia procesowego odpowiadają normy prawa materialnego.

⁹³¹ B. Majchrzak, *op. cit.*, s. 89–103.

⁹³² J. Pokrzywnicki, *Postępowanie administracyjne. Komentarz-podręcznik*, Gospodarcze Zrzeszenie Samorządu Terytorialnego, Warszawa 1948, s. 112.

⁹³³ B. Majchrzak, *op. cit.*, s. 89–103.

⁹³⁴ *Ibidem*.

Uprawnienia materialnoprawne oraz uprawnienia procesowe podlegają klasyfikacji ze względu na przesłanki przedmiotowe oraz podmiotowe. Ujęcie podmiotowe obejmuje oświadczenie woli podatnika o treści realizacji uprawnienia. Natomiast ujęcie podmiotowe odnosi się do pojęcia interesu prawnego. Uprawnienie materialnoprawne, jak sama nazwa wskazuje, przyjąć należy z prawa podatkowego materialnego. Powiązanie obu kategorii pojęciowych powoduje, że należy poddać analizie również elementy materialnoprawne wchodzące w skład uprawnienia procesowego, co w dalszej kolejności pozwoli na wyłonienie uprawnień o charakterze mieszanym.

3.1. Elementy materialnoprawne uprawnienia procesowego podatnika

W uprawnieniu procesowym szczególną rolę odgrywa norma kompetencyjna, z uwagi na elementy tworzące jej podwójny charakter: materialny oraz procesowy. Materialnoprawny charakter wynika z normy kompetencyjnej należącej do grupy norm materialnego prawa podatkowego. Wyróżnienie elementów materialnoprawnych uprawnienia procesowego jest narzędziem do jego analizy poprzez normy prawa materialnego, co skutkuje również zobrazowaniem wzajemnego przenikania się regulacji materialnoprawnych i procesowych⁹³⁵.

Przenikanie regulacji materialnoprawnych oraz procesowych jest z zasady niezamierzone przez ustawodawcę podatkowego. Kwestia przenikania obu regulacji prawnych ma charakter wtórny w nawiązaniu do konkretnego kształtu norm ustanowionych przez ustawodawcę. Przenikanie obu regulacji potwierdza tezę o jedności systemu prawa, w którym poszczególne składniki prawa przenikają się wzajemnie i pozostają ze sobą w sprzężeniu treściowym, a ich intencją jest poprawne stosowanie prawa.

Podział uprawnień na uprawnienia materialnoprawne i uprawnienia procesowe ma charakter konwencjonalny, a obie konstrukcje prawne zazębiają się wzajemnie⁹³⁶ poprzez usytuowanie ich w jednym akcie prawnym, bez tworzenia odrębnych autonomicznych zespołów⁹³⁷. Brak możliwości wyraźnego rozdziału powoduje problemy przy analizie ich precyzyjnego rozgraniczenia, w szczególności norm dotyczących uprawnień materialnoprawnych od norm dotyczą-

⁹³⁵ *Ibidem*.

⁹³⁶ J. Helios, *Prawo materialne a prawo procesowe w kontekście relacji pomiędzy Unią Europejską a państwami członkowskimi*, „Zeszyty Naukowe PWSZ im. Witelona w Legnicy” 2009, nr 5, s. 5.

⁹³⁷ C. Martysz, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 3.

cych uprawnień procesowych. Elementami materialnoprawnymi uprawnienia procesowego są czynności prawne, a także pojęcia, mające podwójny wymiar, tj. materialnoprawny oraz procesowy. Jak już pisano w niniejszej pracy, aspekt materialny ma charakter pierwotny, wynikający z roli służebnej uprawnienia procesowego. Elementami materialnoprawnymi procedury są pojęcia, a także czynności prawne normowane poprzez prawo materialne, a pełniące określone funkcje w zakresie prawa procesowego.

Z punktu widzenia podjęcia działania przez organ podatkowy rozróżnienie prawa materialnego i prawa procesowego jest istotnym kryterium z uwagi na zasadę praworządności. Działanie organu podatkowego powinno być skonkretyzowane czasowo, przedmiotowo, podmiotowo oraz czynnościowo⁹³⁸. Konkretyzacja następuje za pośrednictwem norm prawnych właściwych dla prawa podatkowego określających elementy zachowania się podatnika względem organu podatkowego. Natomiast wzór zachowania, składający się z elementów różnych aktów normatywnych o charakterze materialnym i procesowym, a także ustrojowo-organizacyjnym, powoduje trudności w podziale norm prawa administracyjnego. Stąd pojedyncza norma prawna nie ustanawia pełnej, kompletnej reguły zachowania, ponieważ podział norm na materialne i procesowe byłby bezprzedmiotowy w sytuacji, w której w jednej normie prawnej zawierałyby się wszystkie elementy dotyczące reguł treści decyzji czy reguł przy podejmowaniu decyzji stosowania prawa⁹³⁹.

Wynioskować można więc, że podział uprawnień na materialnoprawne i procesowe nie jest uzasadniony z praktycznego punktu widzenia, ze względu na trudności, jakich przysparza ich klasyfikacja. Jednakże na potrzeby niniejszej pracy wydaje się niezbędny, aby mocniej wyrazić uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym, określając ich charakter prawny. Podział uprawnień na materialnoprawne i procesowe jest założeniem o istniejącej jedności porządku prawnego i porządku ochrony prawnej, zgodnie z którym prawo materialne jest treścią, która realizuje się poprzez normy procesowe.

Natomiast niezależnie od powyższego powszechnie przyjąć należy klasyczny podział na normy prawa ustrojowego, materialnego oraz procesowego. Jako przykład należy wskazać § 24–27 r.z.t.p., wyraźnie wskazujące na podział przepisów w kolejności: przepisy prawa materialnego, przepisy ustrojowe,

⁹³⁸ B. Majchrzak, *op. cit.*, s. 89–103.

⁹³⁹ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 230.

przepisy proceduralne oraz przepisy o karach pieniężnych i przepisy karne. Bliższe związki obu typów uprawnień, a także trudności w ich kategoriowym skatalogowaniu prowadzą do wniosku, że należy przyjąć na tej podstawie istnienie uprawnień o charakterze mieszanym.

4. Uprawnienia mieszane podatnika

Związek uprawnień procesowych i uprawnień materialnoprawnych skłania do tezy o występowaniu uprawnień mieszanych – precyzując – uprawnienia procesowego o skutkach materialnoprawnych⁹⁴⁰. Uprawnienia materialnoprawne oraz procesowe charakteryzują instytucję zobowiązania podatkowego, bowiem podobna cecha nie charakteryzuje zobowiązania w prawie cywilnym. Natomiast przyjmując instytucje uprawnienia materialnoprawnego i procesowego na gruncie prawa podatkowego, wskazuje się na ich ściśle powiązanie. Związek obu instytucji polega na wzajemnym przenikaniu się w regulacjach prawa podatkowego, przyjmuje się także tezę o uprawnieniu procesowym jako uprawnieniu warunkującym uprawnienie materialnoprawne⁹⁴¹. Oznacza to, że bez zaistnienia uprawnienia procesowego nie wystąpi uprawnienie materialnoprawne.

Uprawnienia mieszane można także analizować w sprzężeniu do związku prawa podatkowego z prawem cywilnym. Przepisy ustaw podatkowych wyrażają również pewne sytuacje, w których przepisy dotyczące prawa publicznego łączą się z elementami prawa prywatnego. Analizując relacje zachodzące między prawem cywilnym a prawem podatkowym, oprócz samych konsekwencji zaistnienia zdarzenia na gruncie prawa cywilnego, powstania podatkowo-prawnego stanu faktycznego i w konsekwencji powstania stosunków podatkowo-prawnych, należy stwierdzić, że występują również mieszane formy współzystencji i przenikania obu kategorii prawnych. W dalszej kolejności prowadzi to do wniosku o instytucjach prawa podatkowego powstających za pomocą instytucji prawa cywilnego. Niekiedy te związki są tak bliskie, że należy przyjąć tezę o występowaniu na ich gruncie instytucji mieszanych. Nie powoduje to w żadnym stopniu zanikania ani eliminacji stosowania regulacji metodą administracyjnoprawną ani modyfikacji charakteru stosunku prawopodatkowego. Nie zachodzi tutaj także zjawisko powstania zbieżności instytucji prawa podatkowego z rozwiązaniami cywilnoprawnymi.

⁹⁴⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 220.

⁹⁴¹ *Ibidem*.

Płaszczyznę związków prawa cywilnego z prawem podatkowym w nawiązaniu do uprawnienia i przyjęcie tezy o występowaniu uprawnień podatnika o charakterze mieszanym można rozważać np. w odniesieniu do cywilnoprawnych środków zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych stosownie do art. 34⁹⁴² oraz art. 41⁹⁴³ o.p. Uprawnienia mieszane wyrażą także uprawnienie do przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych stosownie do art. 66 o.p., gdzie mieszany charakter uprawnienia jest szczególnie widoczny.

Wobec powyższego należy przyjąć wniosek o występowaniu w relacji zobowiązania podatkowego dwóch kategorii uprawnień mieszanych. Pierwsze, odnoszące się do uprawnień materialnoprawnych i ich ścisłego związku z uprawnieniami procesowymi oraz drugie, uprawnienia właściwe dla prawa podatkowego, których zastosowanie w konsekwencji prowadzi do uruchomienia instytucji prawa cywilnego, stąd realizacja uprawnienia podatnika będzie przebiegać na płaszczyźnie tych dwóch gałęzi prawa.

Zaznaczyć także należy możliwość występowania na gruncie o.p. uprawnień głównych oraz uprawnień uznaniowych, które również można przyjąć jako rodzaj mieszanych uprawnień. Szczegółowa analiza uprawnień w IV rozdziale pozwoli na wyróżnienie również tej kategorii uprawnień.

Wcześniejsze dokonanie klasyfikacji uprawnień oraz ich charakteru prawnego stwarza możliwości dalszej analizy konstrukcji prawnych konkretnych uprawnień na tle wybranych regulacji normatywnych. Zbadania wymaga ponadto określenie zakresu uprawnienia, a także określenie jego zakresu przedmiotu i podmiotu. Wskazać należy również na ich ograniczenia w tym kontekście oraz ingerencję w zobowiązanie podatkowe. Wreszcie należy dokonać ich klasyfikacji z uwzględnieniem podziału przyjętego w niniejszej pracy, tj. na uprawnienia główne oraz uznaniowe, co pozwoli na określenie istoty tych uprawnień. Mieszany charakter uprawnień należy także odnieść do instytucji prawa cywilnego w zobowiązaniu podatkowym.

Dla pełnego zobrazowania instytucji uprawnień podatnika i jej odmiennego charakteru analizy wymagają konkretne uprawnienia podatnika według wyżej wymienionych kryteriów na każdym etapie zobowiązania podatkowego. W związku z tym należy podkreślić w szczególności etap powstawania zobowiązania podatkowego, a także odpowiedzialności za jego wykonanie, za-

⁹⁴² Przepis odnosi się do hipoteki przymusowej.

⁹⁴³ Przepis odnosi się do zastawu skarbowego.

bezpieczenia oraz wygaśnięcia. Pozwoli to na ukazanie budowy normatywnej konkretnych uprawnień.

Kluczowa dla prawa podatkowego o.p. skłania do wniosku, że zobowiązanie podatkowe stanowi instytucję będącą podstawą każdego obciążenia podatkowego. Normatywny kształt zobowiązania daje podstawy do obserwacji funkcjonowania uprawnień w ujęciu dynamicznym, a więc pozwala ustalić determinanty uprawnienia w ramach każdego stadium zobowiązania podatkowego⁹⁴⁴. Należy przybliżyć klasyfikację i formy uprawnienia w ramach powstawania, odpowiedzialności, zabezpieczenia oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

5. Uprawnienia podatnika na etapie powstawania zobowiązania podatkowego

5.1. Uprawnienie podatnika do zawarcia umowy o współdziałanie

W wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej w 2020 r. wprowadzono do polskiego porządku prawnego regulacje dotyczące zawarcia umowy o współdziałanie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej⁹⁴⁵.

Podstawą normatywną do rozważań nad uprawnieniem podatnika do zawarcia umowy o współdziałanie i jednocześnie określający analizowane uprawnienie jest art. 20s § 1 o.p. Stosownie do przytoczonego przepisu podatnik może złożyć dobrowolnie wniosek o zawarcie umowy o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości KAS. Nie ulega zatem wątpliwości, że ww. instytucja stanowi uprawnienie podatnika, o czym świadczy znamieną przesłanką złożenia wniosku, jak też użytego przez ustawodawcę zwrotu „może”. Wobec tego wyróżnione uprawnienie przyjmuje formę wniosku.

Adresatem i zarazem podmiotem uprawnienia jest podatnik znajdujący się w sytuacji faktycznej albo prawnej ujętej w hipotezie normy podatkowo-prawnej, tzn. można mu przypisać status podmiotu uprawnionego. Jednakże ustawodawca zdecydował, że uprawnienie będzie ograniczone podmiotowo do podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Przepis art. 20s § 3 o.p. określa, że z uprawnienia mogą skorzystać wyłącznie podatnicy, u któ-

⁹⁴⁴ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 210.

⁹⁴⁵ Zwanej dalej „KAS”.

rych wartość przychodu wykazana w zeznaniu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro przeliczonych na złotówki zgodnie z kursem walut ogłaszającym przez Narodowy Bank Polski w ostatni dzień roboczy roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku. Przedmiot uprawnienia jest ograniczony do specyficznej i wąskiej kategorii podatników, osiągających wysokie progi przychodu.

Wyłączenie podmiotowe dotyczy także następcy prawnego podatnika. Zgodnie z art. 20w umowa o współdziałanie ma osobisty charakter, który związany jest z odpowiednią strukturą organizacyjną podatnika i przyjętymi przez niego zobowiązaniami, toteż uzasadnia to odstępstwo od zasady sukcesji podatkowej. Zatem stanowi to wyjątek od zasad sukcesji przyjętych w art. 93 i n. o.p. i przejawia się utratą statusu podatnika, a jego przekształcenie skutkuje wygaśnięciem umowy o współdziałanie.

Przedmiot i zakres uprawnienia odnoszą się do treści umowy o współdziałanie, określającej zasady współdziałania, pośród których ustawodawca w art. 20s § 2 o.p. wymienia: wzajemne zaufanie, zrozumienie oraz transparentność. Realizacja uprawnienia oparta jest na pewnych zasadach współpracy wskazanych wprost przez ustawodawcę poprzez pojęcia niedookreślone. Wskazać można, że wzajemne zaufanie bazuje na obiektywnych faktach i wdrożeniu przez podatnika mechanizmów samokontroli podatkowej. Wzajemne zrozumienie opiera się na wiedzy obu stron w zakresie ich funkcjonowania, czyli kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego oraz uwarunkowań gospodarczych, w jakich funkcjonuje podatnik. Natomiast transparentność sprowadza się do stanu gotowości podatnika do przekazywania niezbędnych informacji do celów opodatkowania, a także wskazywania zagadnień podatkowych mogących wystąpić w przyszłości.

Charakterystyczną cechą zawarcia umowy o współdziałanie jest jej dobrowolność. Toteż forma realizacji uprawnienia odnosi się do działania, tj. wyrażenia woli podpisania umowy o współdziałanie. Jednocześnie podatnik nie posiada instrumentów prawnych umożliwiających wymuszenie zawarcia umowy, jednakże posiada uprawnienie do dobrowolnego odstąpienia, a więc może przyjąć formę realizacji uprawnienia poprzez niedziałanie, co skutkuje brakiem realizacji treści uprawnienia. Ponadto organ podatkowy nie może wywierać presji na podatniku, aby ten wstąpił w relację współdziałania, gdyż wymaga to od podatnika spełnienia również określonych obowiązków, a umowa zawierana jest wyłącznie na wniosek podatnika.

Realizacja treści uprawnienia i zawarcie umowy uwarunkowane jest otrzymaniem pozytywnej opinii z audytu wstępnego przeprowadzanego przez Szefa KAS przed zawarciem umowy zgodnie z zasadami określonymi w art. 20zg i n o.p. Sam audyt przeprowadzany jest po uruchomieniu wiązki uprawnienia, a więc po złożeniu wniosku o zawarcie umowy⁹⁴⁶.

Pełną realizację treści uprawnienia i finalne zawarcie umowy wyraża art. 20t o.p., określając formę, treść oraz czas obowiązywania umowy o współdziałanie. Umowa zawierana jest w formie pisemnej na czas nieokreślony, co ma na celu określenie trwałości relacji między podatnikiem a KAS. Ustawodawca ogólnie wskazał na elementy umowy, które wyrażają jej treść jako określenie praw i obowiązków stron oraz informację o osobach upoważnionych do reprezentowania stron. Poprzez elastyczną formę umowy ustawodawca pozwala na zindywidualizowanie jej zapisów i dostosowanie jej do specyfiki określonego podatnika. Uwarunkowane one jednakże są określonymi ustawowo obowiązkami zarówno podatnika, jak i Szefa KAS⁹⁴⁷.

Realizacja treści uprawnienia podatnika związana jest także z pewnymi obowiązkami, jak dobrowolne i poprawne wykonywanie obowiązków wpływających z prawa podatkowego. Do obowiązków podatnika należą też odpowiednie formy nadzoru wewnętrznego. Podatnik z własnej inicjatywy zobowiązany jest do przekazywania Szefowi KAS istotnych problemów podatkowych, mogących w przyszłości powodować spory z organami podatkowymi. Do obowiązków podatnika należy także przekazywanie informacji o korzyściach podatkowych, możliwych do osiągnięcia przez podmiot uprawnienia.

Badane uprawnienie podatnika określa także obowiązki Szefa KAS, do których zalicza się m.in. zasadę proporcjonalności w swoich działaniach. Realizacja treści uprawnienia obliguje Szefa KAS do dostosowania formy i częstotliwości w swoich działaniach wobec podatnika przy indywidualnej ocenie jego sytuacji.

Oprócz uprawnienia podatnika do złożenia wniosku o zawarcie umowy o współdziałanie podatnik posiada także uprawnienie do wypowiedzenia zawartej umowy. Stosownie do art. 20x o.p. podatnik w ramach dobrowolności umowy o współdziałanie może dokonać wypowiedzenia umowy bez uzasadnienia w nieokreślonym czasie. Z kolei wypowiedzenie przez Szefa KAS uwarunkowane jest uzasadnieniem naruszenia postanowień umowy przez podatnika,

⁹⁴⁶ Zob. art. 20zj § 1 o.p.

⁹⁴⁷ Zob. art. 20u oraz 20v o.p.

tj. poważnym czy powtarzającym się naruszeniem przez podatnika przepisów prawa podatkowego. Jednakże nie każde naruszenie postanowień umowy przez podatnika skutkuje jej wypowiedzeniem, jako że Szef KAS posiada uprawnienie do jednostronnego wypowiedzenia umowy, jednak nie obliuguje go każde naruszenie postanowień umowy, z uwagi na to, że może być mało istotne z punktu widzenia treści całej umowy. Analogicznie jest w odniesieniu do naruszenia przepisów prawa podatkowego, z tym że ustawodawca wprowadza tutaj gradację naruszeń, wskazując na naruszenia poważne czy powtarzające się.

Wypowiedzenie umowy przez Szefa KAS w trybie z art. 20x § 2 o.p. skutkuje także ograniczeniami w uprawnieniu podatnika do ponownego zawarcia umowy o współdziałanie przez dwa lata. Po upływie tego okresu podatnik może ponownie skorzystać z uprawnienia do złożenia wniosku w przedmiotowym zagadnieniu.

Z przepisu art. 20s § 1 o.p. wynika, że Szef KAS może, ale nie musi zawrzeć umowy z podatnikiem, co jednak obliuguje go do uzasadnienia odmowy zgodnie z § 5 analizowanego przepisu. W związku z tym uprawnienie uwarunkowane i ograniczone jest wolą Szefa KAS, stanowi uprawnienie uznaniowe. Bowiem od decyzji uznaniowej zależy realizacja treści przedmiotowego uprawnienia. Spełnienie określonych warunków do zawarcia umowy przez podatnika nie skutkuje realizacją uprawnienia, a więc podpisaniem umowy o współdziałanie, a uzależnione jest od Szefa KAS i jego decyzji odnośnie do podpisania umowy. Natomiast charakter prawny uprawnienia należy określić jako procesowy o skutkach materialnoprawnych.

Jednocześnie uprawnienie należy podzielić na dwie części. Pierwsza odnosi się do formy uprawnienia, a więc samej możliwości złożenia wniosku przez podatnika, oraz druga do zawarcia umowy o współdziałanie, co w konsekwencji oznacza realizację treści uprawnienia.

Natomiast uprawnienie do wypowiedzenia umowy o współdziałanie stanowi uprawnienie główne, podatnik bowiem dokonuje bez żadnego uzasadnienia wypowiedzenia umowy, a więc nie jest związany ani uznaniem administracyjnym, ani określonymi warunkami, które musiałby spełnić. Zasada zaufania podatników do władzy publicznej, a także zasada bezstronności oraz równego traktowania wskazuje, że organ podatkowy powinien kierować się spójną polityką w stosunku do podatników oraz w zakresie podmiotów, z kim umowa zostanie zawarta⁹⁴⁸.

⁹⁴⁸ Zob. projekt ustawy: <http://www.sejm.gov.pl/Semj8.nsf/druk.xsp?nr=3788> [dostęp: 22.07.2024].

Jednocześnie realizacja analizowanego uprawnienia i urzeczywistnienie umowy o współdziałanie jest podstawą i jednym z warunków do realizacji uprawnienia do zawarcia porozumienia podatkowego.

5.2. Uprawnienie podatnika do złożenia wniosku i zawarcia porozumienia podatkowego

Porozumienie podatkowe stanowi instrument będący gwarantem pewności stosowania prawa podatkowego przez KAS wobec osoby podatnika, z którym uprzednio zawarto umowę o współdziałanie.

Podstawą normatywną i jednocześnie określającym uprawnienie jest art. 20zb o.p. Znamioną cechą badanego uprawnienia jest jego dobrowolność i podobnie jak umowa o współdziałanie uprawnienie przyjmuje formę wniosku składanego przez podatnika, Podmiot i adresat uprawnienia odnoszą się do osoby podatnika. Możliwość złożenia wniosku przez podatnika – jak już ustalono – niewątpliwie świadczy o możliwości dokonania odpowiedniego wyboru i przesłance uprawnienia podatnika. Ustawodawca zdecydował, że uprawnienie do złożenia wniosku i jego realizacja poprzez zawarcie porozumienia podatkowego, podobnie jak uprawnienie do zawarcia umowy o współdziałanie, będzie ograniczone podmiotowo do podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Z uprawnienia mogą więc skorzystać wyłącznie podatnicy, u których wartość przychodu wykazana w zeznaniu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro. Stąd przedmiot uprawnienia jest ograniczony do charakterystycznej grupy podmiotów.

Porozumienie podatkowe ograniczone jest także do podmiotu, który wcześniej zawarł umowę o współdziałanie. Natomiast rozwiązanie umowy o współdziałanie nie skutkuje automatycznym rozwiązaniem porozumienia, dalsze bowiem funkcjonowanie warunkowane jest oceną Szefa KAS, który stosownie do art. 20z o.p. ocenia zasadność wypowiedzenia porozumienia.

Forma realizacji uprawnienia oprócz złożenia samego wniosku sprowadza się do zawarcia umowy, a więc poprzez działanie bądź niedziałanie. Warunkiem zawarcia porozumienia jest wcześniejsze zawarcie umowy o współdziałanie, zatem ograniczenie podmiotowe dotyczy także następcy prawnego podatnika. Zgodnie z analizą art. 20w umowa o współdziałanie ma osobisty charakter, stanowi wyjątek od zasad sukcesji przyjętych w art. 93 i n. o.p. i utrata statusu podatnika czy jego przekształcenie skutkuje wygaśnięciem umowy o współdziałanie. Analogicznie ograniczenie będzie więc w stosunku do porozumienia podatkowego.

Forma uprawnienia sprowadza się do wniosku dotyczącego zawarcia porozumienia, którego treść dotyczy materialnych kwestii podatkowych. Dotyczy potencjalnych sytuacji faktycznych w stosowaniu prawa podatkowego przez podatnika. Realizacja treści uprawnienia poprzez zawarcie porozumienia w konsekwencji chroni podatnika przed negatywnymi następstwami zmiany stanowiska przez organ podatkowy. Obszar ochrony odpowiada zasadniczo ochronie indywidualnej interpretacji podatkowej⁹⁴⁹.

Celem realizacji treści analizowanego uprawnienia podatnika i w konsekwencji zawarcie porozumienia jest określenie przyszłych zdarzeń i elementów stanów faktycznych, niebędących aktualnie przedmiotem sporu, lecz pozwala na uzyskanie stanowiska KAS w przedmiocie istotnych dla podatnika zagadnień podatkowych. Porozumienie stanowi wyraz solidarnej woli obu stron stosunku prawnego, a więc nie jest związane dla żadnej ze stron przymusem ustawodawcy podatkowego.

Realizacja treści uprawnienia i zawarcie porozumienia w rezultacie pozbawia podatnika uprawnienia do złożenia wniosku o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego. Ustawodawca założył, że na podstawie art. 14b § 5 o.p. nie wydaje się indywidualnej interpretacji podatkowej w obszarze, w jakim obejmuje zawarte uprzednio porozumienie podatkowe. Zatem należy uznać, że realizacja treści uprawnienia swoim zakresem obejmuje także instytucję indywidualnych interpretacji podatkowych. Natomiast nie pozbawia podatnika uprawnienia do złożenia wniosku o wydanie interpretacji, gdy zawarta jest wyłącznie umowa o współdziałanie, ponieważ na podstawie art. 14b § 5f o.p. Dyrektor KAS wydaje interpretację indywidualną po uprzednim zasięgnięciu opinii Szefa KAS. Niemniej uwarunkowane jest to zawarciem umowy o współdziałanie i złożeniem odpowiedniego wniosku.

Jednakże gdy przedmiot porozumienia odpowiada interpretacji przepisów prawa podatkowego, stosuje się art. 14c § 1 o.p. określający treść interpretacji. Toteż porozumienie obejmować powinno wyczerpujący opis stanu faktycznego lub przyszłego zdarzenia, jednocześnie zawierać uzasadnienie prawne ukształtowanego stanowiska. Wymiar skutków materialnoprawnych zawarcia porozumienia poprzez urzeczywistnienie uprawnienia, dotyczącego interpretacji przepisów prawa podatkowego, ustawodawca odsyła do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zgodnie z art. 20ze § 5 o.p., gdzie wskazuje na ochronę podatnika.

⁹⁴⁹ Zob. art. 20ze § 5 o.p.

Sam przedmiot porozumienia i katalog spraw, jak wynika z art. 20zb pkt 5 o.p., jest otwarty. Dotyczyć może każdej, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie sprawy. Realizacja uprawnienia i zawarcie porozumienia są korzystne dla podatnika poprzez instrumenty prawne, które nie zawsze pozwalają lub wymagają od podatnika poniesienia odpowiednich kosztów⁹⁵⁰, natomiast poprzez porozumienie podatnik może uzyskać niezbędne informacje bez ponoszenia dodatkowych kosztów.

Realizacja uprawnienia powiązana jest z pewnymi przesłankami, które mogą stanowić podstawę do odmowy podpisania porozumienia i są ograniczeniami zakresu przedmiotu uprawnienia. Stosownie do art. 20zc o.p. z możliwości zawarcia porozumienia podatkowego wyłączono możliwość ich uwzględnienia w przypadku, gdy porozumienie będzie przedmiotem procedury podatkowej oraz sądownoadministracyjnej. Z § 1 analizowanego przepisu wynika negatywna przesłanka realizacji uprawnienia, tj. prowadzenie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, a także postępowania przed sądem administracyjnym.

Oprócz warunku akceptacji zawarcia umowy o współdziałanie i następnie porozumienia podatkowego ustawodawca warunkuje także realizację analizowanego uprawnienia od audytu podatkowego stosownie do art. 20zg o.p. Pozytywna opinia audytu podatkowego jest przesłanką do ustanowienia umowy o współdziałanie, a następnie porozumienia⁹⁵¹. Aczkolwiek instytucja audytu nie jest obligatoryjna, stosownie bowiem do art. 20zj Szef KAS dokonuje wstępnej weryfikacji podmiotów, które mają być objęte audytem wstępnym.

W ramach realizacji treści uprawnienia do podpisania porozumienia podatnikowi przysługuje także – stosownie do art. 20ze § 1 o.p. – uprawnienie do wypowiedzenia zawartego porozumienia. Realizacja tego uprawnienia następuje poprzez formę oświadczenia woli z nieokreślonej przyczyny, jednakże odmiennie niż przy uprawnieniu do wypowiedzenia umowy o współdziałanie podatnik zobowiązany jest do wskazania w treści wypowiedzenia odpowiedniego uzasadnienia. Warunek uzasadnienia skutkuje realizacją treści uprawnienia i tym samym rozwiązaniem umowy. Z kolei wypowiedzenie porozumienia przez Szefa KAS następuje w ściśle określonych przepisami art. 20ze § 2 o.p. sytuacjach. Ponadto samo zawarcie porozumienia może być inicjonowane także przez Szefa KAS.

⁹⁵⁰ Przykładowo koszt wydania interpretacji podatkowej.

⁹⁵¹ Zob. art. 20zi o.p.

Wypowiedzenie porozumienia następuje też poprzez analogiczne uprawnienie Szefa KAS, z tym że ograniczone ono jest do enumeratywnie wyliczonych przypadków w Ordynacji podatkowej. Ustawodawca wskazuje m.in. wyjście na jaw istotnych okoliczności, poprzez które uprzednio zawarto porozumienie czy też w przypadku, gdy treść porozumienia jest sprzeczna z orzeczeniami TK, TSUE, uchwał NSA czy interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego. Przesłanką wypowiedzenia porozumienia jest także wcześniejsze wypowiedzenie umowy o współdziałanie. Stosownie do art. 20ze o.p. Szef KAS może, ale nie musi wypowiedzieć porozumienia w przypadku wcześniejszego rozwiązania umowy o współpracę.

Konsekwencją realizacji treści uprawnienia i procedury skutecznego wypowiedzenia umowy jest to, że podatnik zachowuje ochronę wcześniejszych ustaleń porozumienia zgodnie z art. 20ze § 5 o.p. Ustawodawca szczegółowo określił przypadki, gdy ochrona jest tożsama z ochroną odpowiadającą w trakcie trwania umowy o porozumienie i jest analogiczna do tej, wynikającej z zastosowania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Podjęcie porozumienia jest uwarunkowane akceptacją ustaleń w zakresie kwestii spornych czy wątpliwych, a więc jest przejawem uznania administracyjnego, co w konsekwencji prowadzi do wniosku o uprawnieniu podatnika uznaniowym. Natomiast odmowa zawarcia porozumienia przez Szefa KAS skutkuje tym, że przedmiot wniosku będzie treścią indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego czy też przedmiot wniosku będzie rozstrzygnięty poprzez postępowanie podatkowe, a w konsekwencji postępowaniem sądownoadministracyjnym. Z kolei uprawnienie do wypowiedzenia porozumienia stanowi uprawnienie główne warunkowe. Podatnik może jednostronnie wypowiedzieć umowę, jednakże uwarunkowane jest to odpowiednim uzasadnieniem przedmiotowego wniosku.

Sama procedura zawarcia porozumienia związana jest jedynie szcążtkowo z regulacjami proceduralnymi, poprzez określanie zakresu regulacji proceduralnych właściwego dla określonych wariantów spraw, które mogą stanowić o jego przedmiocie. Świadczy to jednocześnie o materialnym charakterze prawnym analizowanego uprawnienia z elementami procesowymi.

Jednym z przykładów, gdy porozumienie podatkowe spełniałoby swoją funkcję, jest uprawnienie podatnika do przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania w ramach skorzystania z ulgi podatkowej. Jest to podobna instytucja jak audyt podatkowy, z tym że dotyczy ogółu podatników, natomiast analizowane w poprzedniej części uprawnienia ograniczone są do ściśle określonych ustawowo podatników.

5.3. Uprawnienie podatnika do przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania podatkowego w ramach skorzystania z ulgi podatkowej

Przyjąć można, że element długu oraz wierzytelności odwołują się do świadczenia podatkowego, stanowiącego komponent stosunku zobowiązaniowego, a także określającego zachowanie się dłużnika. Normy prawa podatkowego pozwalają na modyfikację stosunku prawnego zobowiązania podatkowego mającą na celu obniżenie wysokości świadczenia podatkowego.

Podstawą normatywną powyższych rozważań jest art. 21a o.p. Przepis nie wskazuje wprost na instytucję uprawnienia, natomiast przyjąć należy, że ustawodawca w sposób określony w przytoczonym artykule daje podatnikowi możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania w postaci złożenia wniosku o przeprowadzenie postępowania podatkowego w celu ustalenia bądź stwierdzenia braku zaległości podatkowych w ramach uprawnienia do skorzystania z ulgi podatkowej. Podmiotem analizowanego uprawnienia będzie osoba podatnika, jednakże nie odnosi się to do każdej kategorii podatnika. Istotne jest tu posłużenie się przez ustawodawcę wyrażeniami „zamierza” oraz „skorzystać”, a więc można przyjąć, że uprawnienie ograniczone jest do podmiotu, który ma swój interes prawny poprzez skorzystanie z ulgi podatkowej. Uprawnienie zawężone jest poprzez ograniczenia podmiotowe do osoby podatnika, gdyż to na nim ciąży zobowiązanie podatkowe i ewentualne zaległości w spełnieniu świadczenia podatkowego uniemożliwią realizację ulgi podatkowej. Wyjątek stanowi m.in. wybór odmiennej formy opodatkowania przez małżonków. Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 1 u.p.d.o.f.⁹⁵² małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przychodów. Natomiast po spełnieniu określonych warunków przysługuje im uprawnienie do preferencyjnego wspólnego rozliczenia⁹⁵³. W związku z powyższym w przypadku stwierdzenia zaległości u jednego z małżonków organ podatkowy może odmówić udzielenia np. ulgi prorodzinnej, wyrażonej przez małżonków we wspólnym zeznaniu podatkowym. Stąd wniosek, że omawiane uprawnienie jest co do zasady ograniczone podmiotowo do osoby podatnika, lecz w ramach ustawowych wyjątków konsekwencją wystąpienia zaległości podatkowych przez inny podmiot – w tym

⁹⁵² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2021 r. poz. 1128.

⁹⁵³ Art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.

przypadku małżonka podatnika – będzie brak możliwości wyboru określonej preferencji podatkowej. Ograniczenie podmiotowe dotyczy także np. wspólników spółki cywilnej⁹⁵⁴. Stwierdzenie braku zaległości podatkowych odnosi się do osoby wspólnika spółki, nie dotyczy całej spółki. Niezbędne byłoby przeprowadzenie postępowania dotyczącego spółki jako osobnego podmiotu, niezależnego od podatnika – wspólnika.

Nie ulega wątpliwości, że możliwość skorzystania z ulgi podatkowej rozstrzyga o przesłance uprawnienia, ponieważ ulga podatkowa jest odstępstwem od zasady powszechności podatku⁹⁵⁵. Konstrukcja prawna ulgi podatkowej zawarta jest w ustawach regulujących poszczególne podatki. Zgodnie z art. 21a o.p. „podatnik [...] może złożyć wniosek [...] o przeprowadzenie postępowania podatkowego”. Oznacza to, że organ podatkowy nie inicjuje tego uprawnienia z urzędu, lecz na wniosek, co umacnia przekonanie o występowaniu na gruncie analizowanego przepisu instytucji uprawnienia, bowiem przesłanka złożenia wniosku świadczy jednoznacznie o instytucji uprawnienia.

Zakres przedmiotowy uprawnienia w odniesieniu do art. 21a o.p. należy rozważać w ramach wniosku o przeprowadzenie postępowania podatkowego celem skorzystania z ulgi podatkowej, stąd analizowane uprawnienie przyjmuje formę wniosku.

Uprawnienie określa się także poprzez ograniczenia przedmiotowe. Uprawnienie do złożenia wniosku przysługuje wyłącznie do zobowiązań podatkowych, które powstały z mocy prawa. Zgodnie z przepisami prawa podatkowego zaległość podatkowa powstaje w stosunku do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa i powstaje bez doręczenia decyzji, stąd uprawnienie nie dotyczy podatków, które powstały w wyniku doręczenia decyzji wymiarowej.

Ograniczenie stanowi także termin. Co do zasady organy podatkowe zobligowane są do załatwienia danej sprawy bez zbędnej zwłoki. O ile o.p. nie przewiduje konkretnego terminu realizacji uprawnienia, to należy wziąć pod uwagę, że zbyt późne wszczęcie postępowania może doprowadzić do uchybienia terminu realizacji określonej ulgi podatkowej. Wniosek stanie się bezprzedmiotowy, ponieważ zanim zdąży zostać rozpatrzony przez organ podatkowy, może upłynąć termin prawa materialnego do skorzystania z ulgi podatkowej.

⁹⁵⁴ Pismo z dnia 27 lipca 2005 r. Urząd Skarbowy PD2/415-28/05, LEX nr 14907.

⁹⁵⁵ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi...*, s. 27.

Wprowadzony przez ustawodawcę art. 21a o.p. ma na celu ochronę podatnika zamierzającego skorzystać z ulgi podatkowej, uwarunkowanej brakiem zaległości podatkowych. Ustawodawca podatkowy wprowadził możliwość skorzystania przez podatnika z weryfikacji dokonanego samoobliczenia podatku oraz składanych deklaracji podatkowych. Toteż nie budzi większych wątpliwości, że badany przepis ustanawiający taką możliwość stanowi swoiste uprawnienie podatnika, a jego realizacją treści będzie weryfikacja stanu indywidualnych rozliczeń odnoszących się do wcześniejszych zobowiązań podatkowych.

Organ podatkowy po otrzymaniu wniosku i tym samym uruchomieniu wiązki uprawnienia jest zobligowany – po spełnieniu określonych warunków formalnych, w tym przedmiotowych i podmiotowych – do przeprowadzenia postępowania podatkowego. Organ podatkowy nie jest związany instytucją uznania administracyjnego, a władztwo podatkowe przejawia się w ustawowej nadrzędności organu nad podatnikiem.

Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie braku zaległości podatkowych może również skutkować wydaniem przez organ podatkowy decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, gdy u podatnika w ramach postępowania zostaną stwierdzone zaległości. Decyzja określająca zaległość podatkową powstaje na mocy art. 21 § 3 o.p. Wydanie decyzji przez organ podatkowy także świadczy o instytucji uprawnienia o charakterze procesowym. W przypadku wydania decyzji określającej zaległość podatnikowi przysługuje uprawnienie do zapłaty zaległości wraz z ustawowymi odsetkami, co będzie przesłanką do możliwości skorzystania z ulgi podatkowej. Tym samym należy stwierdzić, że w ramach jednego uprawnienia i wszczęcia na jego podstawie postępowania podatkowego w jego toku przysługuje podatnikowi również uprawnienie do zapłaty zaległego podatku, co w konsekwencji będzie umożliwiała skorzystanie z ulgi podatkowej. Z kolei gdy organ podatkowy stwierdzi brak zaległości podatkowych lub błędów w dokonywanym samoobliczeniu podatku, postępowanie powinno być umorzone stosownie do art. 208 o.p. Warto nadmienić, że stwierdzenie braku zaległości podatkowych nie wyklucza określenia przez organ podatkowy w późniejszym terminie i po wszczęciu nowego postępowania – zobowiązania podatkowego w wyższej wysokości, niż wynika to z przedstawionej przez podatnika dokumentacji⁹⁵⁶.

⁹⁵⁶ Wymaga to wzruszenia decyzji ostatecznej umarzającej postępowanie zgodnie z art. 240 i 247 o.p. w trybie nadzwyczajnym.

W wyniku realizacji treści uprawnienia podatnik może także posiadać na swoim koncie podatkowym podatnika nadpłatę⁹⁵⁷, co prowadzi do wydania decyzji stosownie do art. 74a o.p.⁹⁵⁸

Analizowane uprawnienie zastosowanie może mieć do art. 25 ust. 14 u.p.d.o.f. oraz art. 44 ust. 7a u.p.d.o.f. i wyłącznie do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, gdyż jedynie w stosunku do tego rodzaju zobowiązań może powstać zaległość podatkowa wyłączająca wcześniejsze doręczenie decyzji. Wobec tego uprawnienie nie będzie dotyczyło decyzji wymiarowej, ponieważ przy tego typu decyzji nie powstają wątpliwości związane z zaległością podatkową.

Badane uprawnienie należy sklasyfikować jako uprawnienie główne z elementami warunkującymi. Co więcej, wniosek składany przez podatnika świadczy o uprawnieniu głównym warunkowym⁹⁵⁹. Natomiast przeprowadzenie postępowania przesądza o procesowym charakterze tego uprawnienia, uprawnienie bowiem na tym etapie wyrażone jest poprzez sposób, w jaki zobowiązanie podatkowe zostanie wykonane. Zaznaczyć należy, że skorzystanie z ulgi podatkowej przejawia się w zasadzie na etapie wygaśnięcia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

W dalszej części trzeba dokonać analizy uprawnienia o charakterze uznaniowym. Podstawę takich rozważań stanowią art. 22 § 2 i § 2a o.p., które dają podatnikowi ustawową możliwość złożenia wniosku o ograniczenie poboru zaliczek na podatek lub umożliwia zwolnienie płatnika z obowiązku wpłaty podatku.

5.4. Uprawnienie podatnika do złożenia wniosku o ograniczenie poboru zaliczki i podatku

Podstawą normatywną do poczynionych rozważań jest art. 22 o.p. Stosownie do tego przepisu Minister Finansów może w drodze rozporządzenia zaniechać lub ograniczyć pobór podatku zarówno od podatnika, jak i płatnika podatku. Uprawnienie takie przysługuje Ministrowi Finansów w ramach wydania specjalnego aktu normatywnego w formie rozporządzenia. Warto zaznaczyć,

⁹⁵⁷ Organ podatkowy w toku postępowania może stwierdzić na karcie podatkowej podatnika nadpłatę, co skutkuje wydaniem przedmiotowej decyzji o stwierdzeniu nadpłaty.

⁹⁵⁸ Przykładowo dzieje się tak w przypadku podatku dochodowego art. 25 ust. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 2805.

⁹⁵⁹ Uprawnienie główne warunkowe w tym kontekście odnosi się do spełnienia określonych przesłanek, stanowiących o możliwości uruchomienia wiązki uprawnienia. Główna przesłanka stanowi o zaistnieniu podatkowo-prawnego stanu faktycznego.

że do 2001 r. Minister Finansów mógł również wydać decyzję administracyjną o indywidualnym zaniechaniu poboru oraz o zaniechaniu ustalania podatku.

Na mocy obowiązujących przepisów organy podatkowe na podstawie art. 67a o.p. mogły umorzyć wyłącznie zaległość podatkową, co jest w istocie rzeczy rozbieżne z pojęciem racjonalnego ustawodawcy⁹⁶⁰. Jest to nieuzasadnione, zwłaszcza w zakresie podatków powstających po doręczeniu decyzji⁹⁶¹. Zarazem ogranicza to pole do nadużyć dotyczących m.in. korupcji i nieuzasadnionej decyzji o uwolnieniu od ciężaru opodatkowania przed powstaniem zobowiązania podatkowego. Jednocześnie w wielu przypadkach, kierując się ważnym interesem podatnika czy interesem publicznym, organy podatkowe mogłyby bez przeprowadzania skomplikowanego postępowania podatkowego i tym samym bez ponoszenia kosztów administracyjnych rozwiązać określoną sprawę bez uruchamiania całego aparatu skarbowego. Natomiast obecnie Minister Finansów dysponuje kompetencją do zaniechania poboru podatku w całości lub dla niektórych grup podatników lub płatników stosownie do art. 22 § 1 o.p.⁹⁶²

Punktem wyjścia jest tutaj charakter prawny kompetencji Ministra Finansów, ponieważ pewne wątpliwości powstają w związku z zaniechaniem poboru przed powstaniem zobowiązania podatkowego. Złożenie wniosku przez podatnika o zaniechanie poboru podatku przed powstaniem zobowiązania podatkowego nie jest dopuszczalne z uwagi na bezprzedmiotowość wniosku, ponieważ brak zobowiązania i w konsekwencji postępowanie byłoby umorzone. Stąd forma prawna zaniechania poboru podatku przez Ministra Finansów przyjmuje charakter rozporządzenia. Zaniechanie poboru nie następuje na wniosek podatnika, tym samym nie występuje na gruncie art. 22 § 1 o.p. instytucja uprawnienia podatnika, ponieważ ewentualne zwolnienie z poboru podatku lub jego części następuje bez jego aktywnego uczestnictwa, a z pobudek określanych jako ważny interes podatnika (grupy podatników) czy interes

⁹⁶⁰ Organ podatkowy, mając świadomość, że zachodzą przesłanki do umorzenia zaległości podatkowej związane z ważnym interesem podatnika czy interesem publicznym i tym samym celowo chcąc wyswobodzić podatnika od zapłaty podatku, zmuszony jest przeprowadzić postępowanie podatkowe oraz doręczyć decyzję wymiarową, w konsekwencji zaczekać na powstanie zaległości i dopiero po upływie tego okresu może umorzyć zaległość podatkową wyłącznie z odsetkami. Cała procedura związana jest z dodatkowymi kosztami, których można uniknąć, gdyż zaległość i tak zostanie umorzona.

⁹⁶¹ L. Etel *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej ordynacji*, Temida 2, Warszawa 2015, s. 54.

⁹⁶² Przykładowo rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 18 października 2016 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od sprzedaży detalicznej, Dz. U. poz. 1723.

społeczny⁹⁶³. Wydane rozporządzenie zwalniające określoną grupę podatników z wpłat podatku powoduje, że wpłata świadczenia podatkowego przez podatnika skutkuje powstaniem nadpłaty. Nie powstaje bowiem obowiązek podatkowy ani zobowiązanie podatkowe, stąd ewentualna wpłata podatnika stanowiłaby zgodnie z przepisami o.p. nadpłatę, która podlega zwrotowi. Tym samym nie można uznać tego za przejaw uprawnień podatnika, ponieważ nie dokonuje samodzielnie wyboru, a ewentualne uprawnienie inicjowane jest przez organ podatkowy niejako z urzędu, bez czynnego udziału podatnika.

Natomiast w odniesieniu do uprawnień podatnika podstawę normatywną stanowi art. 22 § 2 oraz § 2a o.p. Ustawodawca wskazuje na podmiot uprawnienia – podatnika – który składa stosowny wniosek do odpowiedniego organu podatkowego, na podstawie którego organ może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku. Stosownie do art. 8 o.p. płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Uprawnienia podatnika określa art. 22 § 2 i § 2a o.p., wyróżniając wniosek jako czynnik warunkujący ewentualną realizację treści uprawnienia w drodze decyzji administracyjnej organu podatkowego. Tym samym zwolnienie czy ograniczenie poboru zaliczki organ podatkowy nie inicjuje z urzędu, a tryb uruchomienia wiązki uprawnienia przyjmuje formę wniosku. Wniosek charakteryzuje instytucję uprawnienia, a właściwą osobą do złożenia wniosku jest wyłącznie podatnik. Zatem podmiot tego uprawnienia sprowadza się do osoby podatnika oraz płatnika spełniającego świadczenie podatkowe w imieniu podatnika. Natomiast art. 22 § 2a o.p. dotyczy wyłącznie osoby podatnika, wskazując na ograniczenie poboru zaliczki na podatek.

Zakres przedmiotowy uprawnienia i jego treść wyraża zwolnienie płatnika podatku z obowiązku pobrania podatku czy ograniczenie poboru zaliczki na podatek. Realizacja treści uprawnienia uwarunkowana jest przesłankami z art. 22 § 2 o.p. wskazującymi na to, że: pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, lub podatnik prawdopodobnie, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, oraz § 2a

⁹⁶³ L. Etel, [w:] R. Dowgier *et al.* (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

o.p., który określa, że podatnik ma uprawnienie do złożenia wniosku o ograniczenie poboru zaliczek, jeżeli uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy.

Zaznaczyć należy, że zaniechanie poboru a umorzenie zaległości stanowią odrębne instytucje podatkowe, zaniechanie bowiem poboru dotyczy wyłącznie podatków, których termin płatności jeszcze nie upłynął. Po upływie terminu powstaje zaległość podatkowa, która na podstawie art 67a o.p. może być tylko umorzona. Natomiast umorzenie zaległości podatkowej oznacza wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

Istota realizacji treści uprawnienia z art. 22 § 2 i § 2a o.p. sprowadza się do ustawowych przesłanek będących podstawą aktywności organu podatkowego i rozważenia wniosku o przyznanie ulgi uznaniowej w przedmiocie zwolnienia płatnika lub ograniczenia z poboru zaliczki. Warto podkreślić, że podobna konstrukcja prawna występuje na gruncie art. 48 oraz 67a o.p. Przesłanki „ważnego interesu podatnika” czy „interesu publicznego” były już analizowane w niniejszej pracy. Nie mają one legalnej definicji w polskim prawie podatkowym, co uzasadnia nieostrość obu pojęć czy szeroki zakres, a próba ich zdefiniowania niekoniecznie znalazłaby aprobatę wśród teoretyków prawa. Także w orzecznictwie podejmowano wiele prób zdefiniowania bądź używania w praktyce organów podatkowych obu sformułowań⁹⁶⁴.

Realizacja treści uprawnienia podatnika z art. 22 § 2 i § 2a o.p. przysługuje w drodze decyzji uznaniowej. Decyzja wydawana jest w toku postępowania mającego stwierdzić o przesłankach stanowiących o udzieleniu podatnikowi zwolnienia, co świadczy o jego szerokim zakresie. Główną przesłankę dla realizacji treści uprawnienia stanowi ważny interes podatnika, a w szczególności uprawdopodobnienie przez podatnika, że pobrany podatek stanowiłby zagro-

⁹⁶⁴ „Nie można z instytucji zaniechania poboru podatku czynić środka prowadzącego generalnie do zwolnienia od zapłaty podatku. Użyte w art. 22 o.p. pojęcie «ważnego interesu publicznego» jest pojęciem nieostрым, zawierającym szeroki zakres pojęciowy, przy czym jeśli nawet istnieje sytuacja wskazująca na ważny interes podatnika uzasadniający zaniechanie poboru podatku, to organ może, ale nie musi zaniechać poboru podatku” – wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 25 lutego 2000 r., I SA/Wr 1000/98, LEX nr 40742. „Z uwagi na charakter podatku od nieruchomości nie jest przesłanką do umorzenia zaległości w tym podatku wskazanie przez podatnika notorycznego braku środków pieniężnych na zapłatę podatku jako ważnego interesu podatnika” – wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 maja 2004 r., III SA 2919/03, LEX nr 154069, POP 2005, z. 4, s. 89.

zenie dla jego codziennej egzystencji. Wystąpienie wymienionych przesłanek jest konieczne do wydania – realizującej treść uprawnienia – decyzji przez organ podatkowy, natomiast brak wymienionych przesłanek może w konsekwencji stanowić podstawę do wydania odmownej decyzji i niezrealizowania treści uprawnienia podatnika. Wydanie korzystnej dla podatnika decyzji przez organ podatkowy uzależnione jest nie tylko od ważnego interesu podatnika, ale również od interesu publicznego, a więc także od ochrony interesu państwa i za dbania o właściwe dochody samorządu, jak też państwa⁹⁶⁵.

Istotne dla realizacji treści badanego uprawnienia jest pojęcie z art. 22 § 2 ust. 1 o.p. – „zagrożenia egzystencji”, które nie jest jednakowo przyjmowane w orzecznictwie, gdyż zagrożenie egzystencji oznacza m.in., że zapłata podatku spowoduje ubieganie się przez podatnika o pomoc w instytucjach pomocy społecznej⁹⁶⁶. Nie jest to jednakże wyłączna okoliczność decydująca o realizacji treści uprawnienia, a jedynie ustalenia mające charakter uzupełniający czy pomocniczy. Nie można w każdym przypadku rozpatrywać uprawnienia podatnika w kontekście ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁹⁶⁷, z uwagi na to, że nie ma tam zdefiniowanego pojęcia zagrożenia egzystencji. Akt ten może stanowić wyłącznie wskazówkę dla organów podatkowych, w postępowaniu bowiem należy uwzględnić wszystkie okoliczności faktyczne, wskazujące na utratę przez podatnika elementarnych warunków egzystencji.

Problematyka badanego uprawnienia sprowadza się także do innych pojęć nieostrych w przytoczonym przepisie, m.in. podatek „niewspółmiernie wysoki”. Pojęcie to przysparza również wiele problemów natury interpretacyjnej. Może być rozumiane rozbieżnie przez organ podatkowy i podatnika, co prowadzi do pogłębiającego się zakresu wydawania orzeczeń przez sądy⁹⁶⁸.

Uprawnienia z art. 22 § 2 i § 2a o.p. są w zasadzie tożsame, natomiast wywołują odmienne skutki prawne. Zakres przedmiotowy uprawnienia zawarty w art. 22 § 2 o.p. dotyczy wniosku podatnika o ograniczenie poboru podatku przekazywanego przez płatnika do organów podatkowych. Przywołana regulacja wskazuje, że skorzystanie z analizowanego uprawnienia uwarunkowane

⁹⁶⁵ Przykładowo należy wskazać wyrok NSA w Szczecinie z dnia 23 września 1999 r., SA/Sz 1116/98, LEX nr 39718.

⁹⁶⁶ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 12 marca 1999 r., I SA/Po 1233/98, LEX nr 37857.

⁹⁶⁷ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2024 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. z 2023 r. poz. 702.

⁹⁶⁸ Wyrok NSA w Katowicach z dnia 23 maja 2000 r., I SA/Ka 2115/98, LEX nr 43378 oraz wyrok NSA w Katowicach z dnia 24 maja 2002 r., SA/Ka 738/01, LEX nr 7779.

jest złożeniem stosownej dyspozycji przez podatnika u płatnika, spełniającego świadczenie podatkowe. Dyspozycja uzależniona jest od decyzji uznaniowej organu podatkowego, sama chęć i zgłoszenie takiej dyspozycji płatnikowi nie wywoła żadnych skutków prawnych. Warto zaznaczyć, że w zasadzie badane uprawnienie dotyczy wyłącznie podatku dochodowego od osób fizycznych, z uwagi na to, że to jedyny podatek pobierany przez płatnika w imieniu podatnika i przekazywany do organu podatkowego. Realizacja treści uprawnienia i zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania zaliczki, sprawia, że podatnik jest zobowiązany do samodzielnego spełnienia świadczenia podatkowego w terminie wynikającym z decyzji organu podatkowego lub w terminie złożenia zeznania podatkowego. Natomiast pobranie przez płatnika podatku i późniejszy wniosek podatnika o zwolnienie płatnika z poboru podatku, sprawia, że realizacja uprawnienia staje się bezprzedmiotowa na podstawie art. 208 o.p.

Nieco odmiennie skutki prawne na gruncie badanego zagadnienia wywoła uprawnienie z art. 22 § 2a o.p., który pomija płatnika podatku, a odnosi się bezpośrednio do osoby podatnika. Uprawnienie zawarte w art. 22 § 2 o.p. dotyczy podatnika znajdującego się w relacji z płatnikiem w formie stosunku pracy czy innej formy zatrudnienia. Natomiast art. 22 § 2a o.p. obejmuje podatnika jako osobę dokonującą samoobliczenia podatku. W konsekwencji uprawnienie nie dotyczy wyłącznie jednego podatku, a odnosi się także do innych podatków, zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i przykładowo podatku zryczałtowanego, ponieważ przepis wyraźnie mówi o przepisach ustaw podatkowych, co prowadzi do refleksji, że ustawodawca przewidział również inne podatki, w stosunku do których można zastosować uprawnienie. Ograniczenie poboru zaliczki dotyczy także dochodów stanowiących dochody budżetów gminy, a więc mogą dotyczyć podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności prawnych czy karty podatkowej. W tych przypadkach właściwym organem do realizacji treści uprawnienia są organy gminy (wójt, burmistrz, prezydent miasta) za pośrednictwem Naczelnika Skarbowego, wydającego zgodę w formie postanowienia.

Realizacja treści uprawnienia przysługuje podatnikowi po spełnieniu określonych przesłanek, a więc uprawdopodobnieniu, że zaliczki byłyby niewspółmierne do całokształtu końcowego podatku należnego za cały rok. Dzieje się tak w podnoszonym już wielokrotnie przykładzie wspólnego rozliczenia się małżonków, gdzie jeden z małżonków osiąga przychód na tyle wysoki, że zobliguje go do opodatkowania dochodów w drugim przedziale skali podatkowej, a drugi małżo-

nek osiąga dochód na tyle mały, że po zsumowaniu oboje pozostają w pierwszym progu podatkowym bądź skorzystają z ulgi prorodzinnej w zeznaniu rocznym.

Badane uprawnienie jest specyficznym uprawnieniem, poprzez które ustawodawca zobowiązuje podatnika do przekazania informacji organom podatkowym o stanie swoich dochodów na tyle przekonująco, aby organ podatkowy przychylił się do jego wniosku i zrealizował w pełni treść uprawnienia⁹⁶⁹.

Podsumowując, badane zagadnienie można wyróżnić poprzez trzy uprawnienia. Pierwsze z nich inicjowane jest z urzędu poprzez wydanie rozporządzenia zwalniającego pewną grupę podatników. Dzieje się to bez czynnego udziału podatnika. Kontrowersyjne jest nazywanie tej instytucji uprawnieniem podatnika, raczej przejawem woli lub celu Ministra Finansów. Natomiast drugie i trzecie⁹⁷⁰ to instytucja uprawnienia podatnika ze wszystkimi cechami, jakie są zarezerwowane dla tej instytucji, ale w drodze decyzji uznaniowej. Uprawnienie przyjmuje formę wniosku i wymusza na podatniku złożenie go w odpowiednim organie podatkowym, a więc podatnik jest czynnie zaangażowany w realizację tego uprawnienia, z tym że nie przesądza to o realizacji treści uprawnienia. Uprawnienie przysługuje w drodze uznaniowości organu podatkowego, a więc jest subiektywną oceną analizowanych przesłanek zwalniających z podatku czy ograniczających pobór zaliczki na podatek⁹⁷¹.

Zawarte przesłanki dla ewentualnej realizacji treści uprawnienia przez organ podatkowy świadczą o elemencie uznaniowości uprawnienia podatnika. Użycie przez ustawodawcę określenia „może zwolnić” świadczy wyraźnie o uprawnieniu uznaniowym i warunkującym, gdyż od interpretacji organu podatkowego zawartości merytorycznej wniosku i faktycznych przesłanek uzależniona jest późniejsza forma realizacji uprawnienia. Inicjatorem uruchomienia wiązki uprawnienia jest podatnik, decydujący o kontekście swojej sytuacji materialnej, tym samym decydując się na nawiązanie relacji na gruncie instytucji uprawnienia.

⁹⁶⁹ „Pojęcia ważnego interesu podatnika nie można ograniczać tylko i wyłącznie do sytuacji nadzwyczajnych czy też zdarzeń losowych uniemożliwiających uregulowanie zaległości podatkowych, albowiem pojęcie to funkcjonuje w zdecydowanie szerszym znaczeniu, uwzględniającym nie tylko sytuacje nadzwyczajne, ale również normalną sytuację ekonomiczną podatnika, wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz wydatków, a w tym względzie również wydatków ponoszonych w związku z ochroną zdrowia własnego lub członków najbliższej rodziny (koszty leczenia). W związku z tym w postępowaniu podatkowym wszczętym wnioskiem podatnika o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych szczególny nacisk winien być położony na analizie sytuacji rodzinnej podatnika”. Zob. wyrok NSA z dnia 10 marca 2009 r., I FSK 31/08, LEX nr 537191.

⁹⁷⁰ Art. 22 § 2 i § 2a.

⁹⁷¹ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2009 r., I SA/Łd 173/09, LEX nr 534559.

Samo wydanie decyzji przez organ podatkowy świadczy o charakterze procesowym omawianego uprawnienia. Wydanie decyzji świadczyłoby o procedurze podatkowej jako funkcji pomocniczej, służebnej w ramach ustalenia poboru podatku. Natomiast wniosek zawiera również elementy materialno-prawne, jak przykładowo termin na jego złożenie, który nie może przekroczyć terminu płatności zaliczki na podatek.

Wyrażenie przez ustawodawcę uprawnień podatnika na etapie powstawania zobowiązania podatkowego, wymaga analizy uprawnień na gruncie odpowiedzialności podatnika, jako istotnej części powstającego zobowiązania podatkowego, bowiem odpowiedzialność podatnika powstaje wraz z powstaniem zobowiązania.

6. Uprawnienia podatnika na etapie odpowiedzialności podatnika, płatnika oraz inkasenta

6.1. Uprawnienie podatnika do zapłaty podatku w ramach zaległości płatnika lub inkasenta

Stosownie do art. 26 o.p. podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych obciążenia podatkowe. Na podstawie przytoczonego artykułu podatnik odpowiada za całość swoich zobowiązań podatkowych w maksymalnym kształcie – odpowiedzialności osobistej i nieograniczonej. Od tej reguły ustawodawca podatkowy zgodnie z art. 26a § 1 o.p. przewidział odstępstwa w postaci odpowiedzialności płatnika.

Punktem wyjścia w określeniu uprawnienia podatnika w ramach odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe jest analiza zakresu odpowiedzialności podatnika, płatnika oraz inkasenta. Pozwoli to na wyodrębnienie uprawnień podatnika w ramach badanego zagadnienia.

Odpowiedzialność podatnika rozumiana jest jako żądanie wierzyciela podatkowego do spełnienia przez podatnika świadczenia podatkowego. Brak zapłaty podatku skutkuje działaniem organu podatkowego w drodze egzekucji i uszczupleniem majątku podatnika celem zaspokojenia roszczeń z uwagi na odpowiedzialność całym majątkiem. Odpowiedzialność podatnika pojawia się wraz z powstaniem zobowiązania podatkowego z mocy prawa bez formalnoprawnej decyzji organu podatkowego, zaś trwa do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego⁹⁷².

⁹⁷² Jako wyjątek można potraktować przedawnienie.

Zgodnie z art. 30 o.p. na płatniku ciąży obowiązek obliczenia, pobrania oraz uiszczenia należnego podatku na właściwy rachunek bankowy organu podatkowego. Brak wykonania którejkolwiek z wymienionych czynności związany jest z sankcją wobec płatnika. Z kolei zakres obowiązków i odpowiedzialności inkasenta sprowadza się do pobrania i przekazania podatku na konto organu podatkowego. Odpowiedzialność⁹⁷³ inkasenta ograniczona jest do poboru podatku i przekazania podatku wyłącznie tego, który pobrał, stąd nie odpowiada za podatki niepobrane. Niepobranie podatku przez inkasenta powoduje obowiązek zapłaty podatku przez podatnika. Płatnik oraz inkasent za nienależyte wykonanie swoich obowiązków odpowiadają całym swoim majątkiem, łącznie z majątkiem swych małżonków. Przepisy nie wskazują na solidarną odpowiedzialność podatnika w zakresie obowiązków płatnika i inkasenta, ponieważ każdy z tych podmiotów samodzielnie ponosi odpowiedzialność za niewykonanie obowiązków podatkowych⁹⁷⁴.

Przepisy Ordynacji podatkowej wyłączają odpowiedzialność podatnika za zaliczki, do których pobrania i przekazania został zobowiązany płatnik, stąd z formalnego punktu widzenia podatnik nie odpowiada swoim majątkiem za brak spełnienia świadczenia podatkowego przez płatnika, czyli jest podmiotem tego podatku w sensie materialnym, a nie formalnym. Natomiast uprawnienie w kontekście badanego przepisu należy rozpatrywać jako uprawnienie podatnika do zapłaty podatku w imieniu płatnika, gdy ten nie wywiązuje się ze swojego ustawowego obowiązku spełnienia świadczenia podatkowego. Podstawą normatywną do rozważań na temat badanego uprawnienia podatnika jest art. 59 § 1 pkt 1 o.p., który stanowi, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. Natomiast stosownie do art. 62b o.p. zapłata podatku może nastąpić przez najbliższą rodzinę⁹⁷⁵, aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej oraz inny podmiot, jeżeli kwota podatku nie przekracza 1000 zł⁹⁷⁶.

⁹⁷³ Przykładowo należy wskazać opłatę miejscową i uzdrowiskową.

⁹⁷⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., I SA/Kr 1354/13, LEX nr 1467457.

⁹⁷⁵ Małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę.

⁹⁷⁶ Zgodnie z art. 62b § 1. Zapłata podatku może nastąpić także przez: 1) małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę; 2) aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym; 3) inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

Z formalnego punktu widzenia do zapłaty zaliczki zobowiązany jest płatnik, natomiast, gdy ten nie wykonał należycie swoich obowiązków, podatek może zostać zapłacony przez podatnika w ramach jego uprawnienia. Nie ulega wątpliwości, że zapłata podatku przez podatnika będzie skutkowałą wygaśnięciem zobowiązania podatkowego nawet wówczas, gdy przepisy prawa podatkowego wskazują na zapłatę podatku za pośrednictwem płatnika. Sam obowiązek podatkowy w ramach stosunku prawnego ciąży na podatniku, a jedynie okoliczności związane z odpowiedzialnością płatnika precyzują, że w razie braku spełnienia świadczenia podatkowego odpowiedzialność ponosi nie podatnik, lecz płatnik. Stosunek prawnopodatkowy między płatnikiem a wierzycielem nie jest samoistny, niezależny od stosunku łączącego podatnika z wierzycielem podatkowym⁹⁷⁷, a zapłata podatku przez płatnika także kończy zobowiązanie podatkowe podatnika z wierzycielem podatkowym. Uiszczenie podatku powoduje jednak wygaśnięcie wyłącznie zobowiązania podatkowego, natomiast obowiązek podatkowy pozostaje, podobnie jak status podatnika. W konsekwencji na podatniku ciąży możliwość weryfikacji stanu rozliczeń przez organ podatkowy. Wywnioskować można, że zapłata podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, a nie samego obowiązku podatkowego.

Przedmiotem i zarazem treścią uprawnienia będzie zapłata świadczenia podatkowego, a więc dokonanie czynności poprzez odpowiednie działanie przez podatnika. W tym przypadku nie występuje klasyczna forma uprawnienia jak wniosek czy oświadczenie woli, a jedynie dochodzi do formy realizacji uprawnienia wskutek działania podatnika, polegającego na uiszczeniu odpowiedniej kwoty podatku w ramach zaległości podatkowej, powstałej w wyniku braku spełnienia zobowiązania podatkowego przez płatnika. Nie ulega większej wątpliwości, że podmiotem tego uprawnienia jest osoba podatnika, gdyż to tego podmiotu dotyczy zaległość podatkowa, mimo że nie był zobowiązany do spełnienia świadczenia podatkowego. Natomiast brak odpowiedzialności podatnika nie przesądza o tym, że podatnik może dobrowolnie skorzystać z uprawnienia do zapłaty podatku za płatnika. Istotne jest, aby stosunek uregulowany był w taki sposób, aby świadczenie podatkowe zostało spełnione tylko raz mimo odpowiedzialności za jego wykonanie spoczywającej na płatniku. Należy uwzględnić również sytuację, w której podatnik spełnia świadczenie podatko-

⁹⁷⁷ L. Etel, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2022, s. 120.

we mimo ograniczenia odpowiedzialności stosownie do art. 26a o.p. Umożliwia to wyprowadzenie konkluzji, że podatnik, składając zeznanie podatkowe w stosunku do ciężącego na nim zobowiązania podatkowego, posiada uprawnienie do zapłaty świadczenia podatkowego, a organ podatkowy nie może żądać od płatnika, aby uregulował po raz drugi to zobowiązanie z uwagi na to, że z chwilą dokonania zapłaty przez podatnika zobowiązanie wygasło. Wpłata podatku przez podatnika w zamian za płatnika nie powoduje z tego tytułu nadpłaty na koncie podatnika. Działoby się tak, gdyby podatnik nadpłacił podatek lub zapłacił go bez świadomości, że wcześniej uczynił to już płatnik.

Na tej podstawie powstaje pytanie o uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w odniesieniu do badanego przepisu. Czynność ta będzie miała charakter uprawnienia procesowego w ramach toczącego się postępowania o stwierdzenie nadpłaty. Stosownie do art. 75 § 1 o.p. podatnikowi przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ma to miejsce, gdy podatnik ma wątpliwości co do kwoty pobranej przez płatnika. Natomiast stosownie do art. 75 § 2 o.p. uprawnienie przysługuje także płatnikom.

W tym miejscu należy stwierdzić, że na gruncie art. 75 o.p. powstają wątpliwości, czy podmiotem uprawnionym do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest podatnik czy płatnik. Przyjąć należy tezę, że skoro płatnik nie wywiązał się ze swoich obowiązków, a wykonanie świadczenia podatkowego zostało dokonane przez podatnika, oznaczałoby to, że podatnik jest podmiotem uprawnionym do zwrotu ewentualnej nadpłaty wynikającej z przekazania podatku organowi podatkowemu w zamian za płatnika.

Charakter prawny analizowanego uprawnienia do zapłaty podatku w ramach zaległości płatnika lub inkasenta należy określić jako procesowy o skutkach materialnoprawnych. Istota uprawnienia procesowego sprowadza się do tego, czy podatnik postanowi uregulować podatek ciężący na płatniku, czy stosownie do przepisów ustawy nie podejmie żadnych działań. Skorzystanie przez podatnika z uprawnienia do zapłaty podatku skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że podatnik, korzystając ze swojego uprawnienia, spełnił świadczenie w imieniu płatnika. Uprawnienie daje również podatnikowi dokonującemu rozliczenia rocznego możliwość uregulowania zaległego podatku (zaliczki) również w momencie składania deklaracji podatkowej. Powstanie zobowiązania podatkowego za określony rok podatkowy oznacza, że zaliczki miesięczne, które powinny być odprowadzane przez płatnika, tracą swój byt prawny.

Analizowane uprawnienie podatnika kwalifikuje się do uprawnień głównych warunkowych. W ramach swoich uprawnień podatnik po zaistnieniu określonej zaległości podatkowej dokonuje spełnienia świadczenia podatkowego bez elementu uznania administracyjnego, bowiem organ nie posiada ustawowych kompetencji do odrzucenia i ewentualnego warunkowania w inny niż formalny sposób dokonanej wpłaty przez podatnika. Tym samym podatnik poprzez zapłatę podatku w ramach obowiązków inkasenta lub płatnika dokonuje skutecznego spełnienia świadczenia podatkowego, co powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

Przyrównać to można do uprawnienia kształtującego właściwego dla prawa cywilnego, które polega na kompetencji do zmiany lub zakończenia istniejącego stosunku prawnego poprzez zastosowanie jednostronnej czynności prawnej. W tym kontekście podatnik, uruchamiając wiązkę uprawnień do zapłaty podatku, dokonuje w zasadzie jednostronnego zakończenia istniejącego stosunku prawnego w ramach odpowiedzialności płatnika lub inkasenta.

Uprawnienia podatnika na etapie odpowiedzialności są przesłanką dla dalszych rozważań na etapie uprawnień w zobowiązaniu podatkowym, co wiąże się z koniecznością analizy uprawnień na gruncie zabezpieczenia wykonywania zobowiązania podatkowego, jako istotnej części dla spełnienia i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

7. Uprawnienia podatnika na etapie zabezpieczenia wykonywania zobowiązania podatkowego

7.1. Uprawnienie do złożenia wniosku o zabezpieczenie należności podatkowych

Stosownie do art. 33 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone przed terminem wykonania na majątku podatnika, gdy zachodzi obawa, że nie zostanie ono wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie spełnia świadczeń podatkowych w ustawowym terminie. Jak już wielokrotnie podkreślano, wykonanie zobowiązania podatkowego polega na spełnieniu świadczenia podatkowego, ustawodawca przewidział jednak także inny wariant wykonania lub zabezpiecza się w razie zastrzeżeń wypłacalności wierzyciela podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że unormowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego mają charakter bardziej ingerencyjny od podstawowego wariantu

tu wykonania zobowiązania⁹⁷⁸. Istota instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego sprowadza się nie tyle do samego wykonania zobowiązania, co do jego zabezpieczenia. Zabezpieczenie zobowiązania ma wymiar instrumentalny w odniesieniu do unormowań powstania zobowiązania, co jest konsekwencją istniejącego już stosunku zobowiązania podatkowego⁹⁷⁹. Zobowiązanie podatkowe, które powstało, a nie zostało jeszcze wykonane, powoduje, że ustawodawca dokonuje pewnych rozwiązań prawnych, prowadzących nie tyle do wykonania i wygaśnięcia zobowiązania, co również do zabezpieczenia. Stworzenie tego typu rozwiązań pozwala organowi podatkowemu reagować na wczesnym etapie wykonywania zobowiązania podatkowego przez podatnika.

Podstawą normatywną do analizy zagadnienia uprawnień podatnika w zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego jest art. 33d § 3 i 4 o.p. Stosownie do tych uregulowań ustawodawca wyraził przepisy przewidujące możliwość złożenia przez stronę wniosku o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego. W związku z powyższą regulacją należy dokonać analizy, czy ustawodawca, przyjmując stronę jako podmiot właściwy do złożenia wniosku, określił tym mianem podatnika i tym samym stanowi to o jego uprawnieniu.

Konieczność odróżnienia strony od podmiotu wynika z budowy stosunku prawnego, w którym mogą uczestniczyć więcej niż dwa podmioty, co świadczy o istnieniu instytucji strony na gruncie prawa podatkowego. Określenie istoty instytucji strony prowadzi do wniosku o istnieniu pojęcia strony stosunku prawnego zobowiązania podatkowego⁹⁸⁰. Z kolei za stronę uznaje się podmioty będące uczestnikami stosunku prawnego, które z uwagi na uprawnienia i obowiązki względem siebie nawiązują stosunek prawny. Na gruncie art. 33d § 2 o.p. ustawodawca pod pojęciem strony wyróżnia także podatnika będącego jednym z podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Zgodnie z przytoczonym przepisem strona uprawniona jest do złożenia wniosku o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego. Adresatem i zarazem podmiotem uprawnienia jest podatnik objęty sytuacją faktyczną albo prawną ujętą w hipotezie normy podatkowo-prawnej, tzn. można mu przypisać status podmiotu uprawnionego. Jednocześnie prawodawca nie używa przy tym pojęcia uprawnienia, a wyraża to jako „możność wyboru”. Uprawnienie przyjmuje formę złożenia stosownego wniosku, co wskazuje na określoną możliwość

⁹⁷⁸ Za podstawową formę spełnienia świadczenia podatkowego uznaje się zapłatę podatku.

⁹⁷⁹ P. Borszowski, *Określenia...*, s. 233.

⁹⁸⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 32.

wyboru sposobu zachowania się przez podatnika, co niewątpliwie wskazuje na instytucję uprawnienia.

Natomiast przedmiot i zakres uprawnienia stanowią treść wniosku wskazującą na formę zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na wniosek podatnika. Zakres przedmiotu uprawnienia sprowadza się do wyboru przez podatnika jednej z form zabezpieczenia stosownie do art. 33d § 2 o.p. w treści stosownego wniosku. Podatnik, dokonując wyboru kształtu zabezpieczenia, powinien określić to w sposób precyzyjny oraz przedstawić wymagane dokumenty, z których wynika dokonanie zabezpieczenia zgodnie z kształtem zabezpieczenia określonym w art. 33d o.p., nie ma bowiem podstaw, aby stwierdzić, że organ najpierw orzeka o zgodzie na formę przyjęcia zabezpieczenia, a następnie o jego przyjęciu⁹⁸¹. Precyzyjne określenie w przedkładanej dokumentacji wyboru formy zabezpieczenia jest istotne, ponieważ organ podatkowy w pierwszej kolejności rozważa proponowaną formę zabezpieczenia przed wydaniem postanowienia o zabezpieczeniu⁹⁸². Tym samym podatnik, składając wniosek, określa w jego treści wzór zabezpieczenia, stosownie do art. 33d § 2 o.p., co jednocześnie wskazuje na ograniczenia co do przedmiotu zabezpieczenia i tym samym treści uprawnienia. Katalog form zabezpieczenia ma charakter zamknięty. Przyjęta kolejność zabezpieczeń jest jedynie wolą ustawodawcy w ramach regulacji prawa podatkowego, ale nie przesądza o wyższości jednej formy nad drugą, a są one równorzędne. Ustawodawca wyróżnił enumeratywnie w o.p. sposób zabezpieczenia poprzez:

- 1) gwarancję bankową lub ubezpieczeniową;
- 2) poręczenie banku;
- 3) weksel z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czek potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) zastaw rejestrowy o na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- 6) uznanie kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
- 7) pisemne, nieodwołalne upoważnienie organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

⁹⁸¹ Zob. wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2010 r., I FSK 1124/09, POP 2011, z. 3, s. 276.

⁹⁸² Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2010 r., I FSK 1124/09, LEX nr 643155, POP 2011, z. 3, s. 276.

W orzecznictwie występuje pewna niekonsekwencja w odniesieniu do wybranej formy zabezpieczenia przez podatnika w ramach jego uprawnień. Wyroki sądów administracyjnych wskazują, że organy podatkowe nie są zobligowane do przyjęcia wybranej formy, gdyż o przyjęciu bądź odmowie organ podatkowy decyduje w ramach postanowienia⁹⁸³. W orzecznictwie zwraca się także uwagę, że wniosek spełniający wszystkie niezbędne formalności w treści wskazujący na dopuszczalną formę zabezpieczenia powinien być przyjęty przez organ podatkowy, natomiast sam fakt wydania postanowienia nie uprawnia organów do stosowania uznania administracyjnego⁹⁸⁴. Na tej podstawie należy stwierdzić, że organy podatkowe nie powinny stosować uznania administracyjnego w stosunku do wyboru formy zabezpieczenia przez podatnika. Nie oznacza to jednak, że każdy wniosek kończy się wydaniem decyzji zgodnej z wyborem podatnika, z uwagi na to, że zachowane muszą być wszelkie kwestie formalno-prawne. Organ podatkowy warunkuje rozstrzygnięcie od dochowania przez podatnika należytej staranności z uwagi na swój interes prawny.

Podatnik w ramach formy realizacji uprawnienia, tj. poprzez działanie i uruchomienie wiązki uprawnienia w sposób dobrowolny, korzysta z pierwszeństwa przed zabezpieczeniem dokonywanym zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁹⁸⁵. Samo uruchomienie uprawnienia, tj. złożenie odpowiedniego wniosku, nie stanowi pełnej realizacji treści uprawnienia, a więc wyboru odpowiedniej formy zabezpieczenia, bowiem organ podatkowy może wydać postanowienie o odmowie przyjęcia zabezpieczenia dobrowolnego stosownie do art. 33d § 3 o.p. Nawet wówczas, gdy wniosek o zabezpieczenie dobrowolne został złożony już po ustanowieniu zabezpieczenia w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, ustanowienie takie zostaje uchylone lub podlega zmianie w zakresie, w jakim podatnik złożył wniosek⁹⁸⁶. Wykonanie zabezpieczenia na wniosek podatnika skutkuje co do zasady wykluczeniem zabezpieczenia przymusowego⁹⁸⁷.

⁹⁸³ Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1858/10, LEX nr 1291557; wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., II FSK 1683/08, LEX nr 575736.

⁹⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2011 r., II FSK 2046/09, LEX nr 1081293; wyrok NSA z dnia 8 maja 2009 r., I FSK 166/08, LEX nr 524831, POP 2009, z. 5, s. 427.

⁹⁸⁵ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2024 r. poz. 859.

⁹⁸⁶ Art. 33d § 4 o.p.

⁹⁸⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., I FSK 354/18, LEX nr 2511078.

Problematyczna jest także decyzja nieostateczna organu podatkowego bez nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności. Wątpliwość budzi, czy obiektem dobrowolnego zabezpieczenia może być należność, która wynika z decyzji nieostatecznej organu podatkowego, bez rygoru natychmiastowej wykonalności. Jednakże należy stwierdzić, że dobrowolne zabezpieczenie decyzji nieostatecznej, nawet bez rygoru natychmiastowej wykonalności powinno zabezpieczać podatnika przed ingerencją organu egzekucyjnego. Poza zakresem normy prawnej zawartej w art. 33 d § 1 o.p. będą decyzje niepodlegające przymusowemu wykonaniu⁹⁸⁸.

Treść wyboru zawartego we wniosku o dobrowolne zabezpieczenie powinna być ukształtowana, a warunkiem realizacji treści uprawnienia jest istnienie zabezpieczenia w formie wymienionej w art. 33d o.p. W celu uzupełnienia treści uprawnienia i wniosku należy więc dołączyć dokument potwierdzający istnienie zabezpieczenia. Wraz z uruchomieniem wiązki uprawnienia i złożeniem stosownego wniosku, podatnik powinien także złożyć ofertę zawarcia umowy o ustanowienie zastawu, chyba że w treści wniosku taka oferta już jest zawarta. Wniosek niekompletny podlega uzupełnieniu na podstawie art. 169 o.p. Brak uzupełnienia wniosku przez podatnika skutkuje pozostawieniem wniosku bez rozpatrzenia, na co organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie stosownie do art. 169 § 4 o.p.

Zaznaczyć należy, że w analizowanym uprawnieniu unormowania prawa cywilnego wyraźnie wspierają funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego. Należy wziąć pod uwagę skutki cywilnoprawnego zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w odniesieniu do hipoteki przymusowej oraz zastawu skarbowego. Wprawdzie nie jest to związane bezpośrednio z badanym uprawnieniem, ale dotyczy samego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego i obrazuje ściśle związki prawa podatkowego z prawem cywilnym i mieszany charakter niektórych instytucji podatkowych pod względem związków z prawem cywilnym, co było przedmiotem analizy we wcześniejszej części publikacji.

Poczynione rozważania prowadzą do konkluzji o uprawnieniu uznaniowym, gdyż to organ podatkowy, mimo uruchomienia wiązki uprawnienia przez podatnika określa w formie decyzji bądź postanowienia, czy zachodzą prze-

⁹⁸⁸ Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2015 r., I FSK 443/14, CBOSA, LEX nr 1755901. Od 1.01.2009 r. ustawodawca wprowadził szereg zmian w zasadach wykonywania zabezpieczeń.

słanki, stosownie do których może dokonać zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika zgodnie z treścią uprawnienia zawartego we wniosku. Spełnienie określonych warunków formalnych obliguje jedynie organ podatkowy do ustosunkowania się do treści uprawnienia podatnika, natomiast sama realizacja treści uprawnienia, a więc wyboru formy zabezpieczenia uzależniona jest od przesłanek faktycznych i woli organu podatkowego oraz uznania administracyjnego. Jednakże zaznaczyć należy, że orzeczenia sądów administracyjnych wskazują na brak możliwości odrzucenia proponowanej formy zabezpieczenia przez podatnika w wyniku spełnienia ustawowo wymaganych przesłanek, co z kolei świadczyłoby o mieszanym charakterze tego uprawnienia w odniesieniu do przedstawionej klasyfikacji, a więc uprawnienia uznaniowego z elementami uprawnienia głównego.

Określenie charakteru prawnego analizowanego uprawnienia jest skomplikowane, jest to bowiem uprawnienie materialnoprawne dotyczące nabycia prawa jako uprawnienia do złożenia samego wniosku i realizacji stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, natomiast uchybienie terminu do złożenia wniosku spowoduje, że organ podatkowy może sam dokonać zabezpieczenia lub odstąpi od podejmowania jakichkolwiek czynności, co wskazuje na czynnik uprawnienia procesowego. Uprawnienie do złożenia wniosku o dobrowolne zabezpieczenie odzwierciedlają przepisy z działu IV o.p. – bez względu na to, na jakim etapie jest postępowanie wymiarowe, do rozpatrzenia wniosku właściwy jest organ pierwszej instancji. Co więcej, określenie uprawnienia procesowego bądź materialnoprawnego powinna kształtować norma prawna odnosząca się do konkretnego uprawnienia. W polskim ustawodawstwie prawodawca nie zawsze dokonuje jasnego podziału na prawo materialne i procesowe, stąd należy wywnioskować, że badane uprawnienie ma charakter mieszany.

Uprawnienia na tle zabezpieczenia zobowiązania podatkowego prowadzą w dalszej kolejności do próby analizy uprawnień podatnika na gruncie wygasania zobowiązania podatkowego.

Uprawnienia podatnika w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego są przesłanką do dalszych rozważań w odniesieniu do uprawnień w zobowiązaniu podatkowym, co wiąże się z koniecznością analizy uprawnień na etapie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Nie każde bowiem wygaśnięcie zobowiązania podatkowego będzie kwalifikowane jako rezultat wykonania zobowiązania podatkowego, co przekłada się na prezentowany w doktrynie podział na sposób wykonania zobowiązania podatkowego na

efektywny i nieefektywny. Przekłada się to również na uprawnienia podatnika, stąd analizy wymagają przykładowo uprawnienia w nawiązaniu do tej części zobowiązania podatkowego.

8. Uprawnienia podatnika w etapie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego

8.1. Uprawnienie podatnika do złożenia wniosku o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych

Doniosłość instytucji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wynika z regulacji zakończenia bytu prawnego, będącego zobowiązaniem podatnika do świadczenia podatkowego. Przepisy art. 59 § 2 o.p. enumeratywnie wymieniają sposoby efektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Ustawodawca przewidział również nieefektywne sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego m.in. poprzez przeniesienie własności na rzecz Skarbu Państwa stosownie do art. 66 § 1 o.p., które może nastąpić w wyniku zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa. Tym samym, aby mogło dojść do przeniesienia własności, musi istnieć zaległość podatkowa. Zgodnie z art. 51 § 1 o.p. jest nią podatek niezapłacony w ustawowym terminie. Brzmienie wymienionego przepisu wyklucza, aby przed upłynięciem ustawowego terminu płatności podatku podatnik dokonał wykonania zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych. Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 51 § 2 o.p. zaległością podatkową jest także niezapłacona w terminie zaliczka na podatek⁹⁸⁹.

Podstawą normatywną do rozważań nad uprawnieniem podatnika do złożenia wniosku o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych jest art. 66 § 2 o.p. Konstrukcja prawna tego przepisu przewiduje zastosowanie jej wyłącznie z inicjatywy podatnika, więc nie ulega większej wątpliwości, że przesądza to o instytucji uprawnienia. Z § 2 przytoczonego przepisu wynika, że uruchomienie wiązki uprawnienia inicjuje wniosek podatnika. Stąd uprawnienie przyjmuje formę wniosku, a podatnik może przyjąć odpowiedni model zachowania, dogodny dla siebie, w którym dokona spełnienia świadczenia podatkowego⁹⁹⁰.

⁹⁸⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 220.

⁹⁹⁰ Nie oznacza to automatycznej realizacji treści uprawnienia.

Nie istnieją żadne podstawy prawne wskazujące na działanie organu z urzędu i inicjonowanie uprawnienia w imieniu podatnika. Wypływa stąd konkluzja, że zawarta w art. 66 o.p. konstrukcja prawna stanowi uprawnienie podatnika do złożenia właściwego wniosku określającego w swej treści zakres przedmiotu uprawnienia. W literaturze przyjmuje się, że wniosek traktowany jest jako oferta do negocjacji w rozumieniu prawa cywilnego w stosunku do władzy publicznej⁹⁹¹.

Jak wynika z art. 66 § 2 o.p. podmiotem uprawnienia do złożenia odpowiedniego wniosku jest osoba podatnika i odnosi się do zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych niezrealizowanych w ustawowym terminie. Przepis 66 § 2 o.p. stanowi, że przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych wyraża się za pomocą umowy podatnika z właściwym organem podatkowym.

Podmiotem uprawnienia jest także następcą prawny przejmujący wszystkie uprawnienia i obowiązki podatnika w ramach sukcesji generalnej. Podmiotem są również osoby trzecie zgodnie z odpowiedzialnością za zaległości podatkowe, stosownie m.in. z art. 66 o.p. Natomiast wyłączeni z tego trybu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego są płatnicy oraz inkasenci⁹⁹². Przepisy art. 59 § 2 o.p. enumeratywnie wymieniają sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego płatnika oraz inkasenta wyłącznie poprzez wpłatę, zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku, umorzenie stosownie do art 67d § 3 o.p., przejęcie nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym oraz w związku z przedawnieniem, zwolnieniem z obowiązku zapłaty stosownie do art. 14m o.p. lub nabycie w całości spadku przez Skarb Państwa czy jednostkę samorządu terytorialnego.

Regulacje prawa podatkowego nie przewidują ograniczeń przedmiotowych, jak przykładowo rodzaju podatku, którego dotyczy zaległość, czy również określonego katalogu rzeczy, jakie podatnik może „zaoferować” jako zamiennik świadczenia pieniężnego. Prawo podatkowe nie określa również ograniczeń przedmiotowych w odniesieniu do wysokości kwoty podatku, objętego uprawnieniem do przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych, a także ewentualnych ograniczeń budżetowych przewidzianych na dany rok budżetowy przez ustawodawcę. Brak też konkretnych kryteriów wskazujących na powody nieuiszczenia przez podatnika podatku i powstania zaległości podatkowych.

⁹⁹¹ M. Ślifirczyk, *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 116.

⁹⁹² Zob. postanowienie Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 13 maja 2005 r., 1435/FO2/415-27/05/MK.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego związane jest ze spełnieniem świadczenia podatkowego. Należy uznać, że uprawnieniem podatnika jest po pierwsze jego forma realizacji poprzez złożenie stosownego wniosku, tym samym określa to formę uprawnienia. Po drugie, treść uprawnienia, a więc oferta i propozycja podatnika przeniesienia konkretnych własności majątkowych rzeczy lub praw majątkowych. Po trzecie, samo wykonanie zobowiązania poprzez spełnienie świadczenia podatkowego w wyniku zawarcia umowy z organem podatkowym. W wyniku realizacji treści uprawnienia podatnik w ramach jednego ze sposobów wygasania zobowiązania podatkowego wykonuje zobowiązanie podatkowe poprzez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych. Możliwość zaspokojenia roszczeń podatkowych w ten sposób wynika wprost z art. 66 o.p. Wątpliwości budzi, czy przepis ten określa sposób wykonania zobowiązania podatkowego, ponieważ nie wskazuje bezpośrednio na wykonywanie zobowiązania podatkowego, lecz jedynie jego skutek, czyli wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Ponadto definicja zobowiązania podatkowego wprost wskazuje, że realizacja zobowiązania podatkowego występuje w postaci pieniężnej, co w zasadzie przy przeniesieniu własności lub rzeczy majątkowych nie występuje⁹⁹³.

Jak wynika z powyższych rozważań, przedmiotem uprawnienia jest nie tyle samo złożenie wniosku czy oferta przeniesienia konkretnych własności majątkowych rzeczy lub praw majątkowych, a sposób wykonania zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych. Natomiast zakres przedmiotu uprawnienia określa jego treść, która stanowiła będzie prawa własności rzeczy lub prawa majątkowe, które podatnik proponuje przenieść na podstawie umowy na rzecz wierzyciela podatkowego, a wyróżnia się się je w treści wniosku. Przedmiot świadczenia niepieniężnego przenoszony na podstawie umowy na rzecz wierzyciela podatkowego wskazują przepisy o.p., jednakże wskazują tylko na prawo własności rzeczy oraz inne prawa majątkowe. Sposób ten jest unormowany dość czytelnie i posiada stosunkowo szeroki zakres zastosowania.

Problematyczne jest miejsce złożenia wniosku przez podatnika, a więc uruchomienie wiązki uprawnienia. Sprawa dotyczy zaległości stanowiących dochód budżetu państwa, stąd wniosek może być złożony do właściwego naczelnika urzędu skarbowego bądź do starosty. Dotychczasowe orzecznictwo NSA

⁹⁹³ M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 115.

wskazuje, że wniosek składa się do starosty⁹⁹⁴, z którym dochodzi do zawarcia umowy przenoszącej własność rzeczy lub praw majątkowych pod warunkiem zawieszającym, w którym to naczelnik urzędu skarbowego wyda zgodę na taki rodzaj spełnienia zobowiązania podatkowego⁹⁹⁵.

Charakter prawny uprawnienia do złożenia wniosku i późniejszej umowy przenoszącej własność rzeczy lub prawa majątkowego należy określić jako złożony. O ile w przypadku samego uprawnienia podatnika do złożenia wniosku odbywa się to na gruncie prawa publicznego, o tyle w przypadku zgody na zawarcie umowy dominuje pogląd, że ma ona charakter umowy cywilnoprawnej, a nie administracyjnoprawnej i nie mają wobec niej zastosowania przepisy o postępowaniu administracyjnym⁹⁹⁶. Niejednoznaczny jest charakter odmowy zawarcia przez organ administracyjny umowy, jako że nie posiada znamion administracyjnych o charakterze władczym, a są one bardziej przejawem swobody zawierania umów na gruncie prawa cywilnego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują uprawnienia podatnika do wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie przeniesienia własności, stąd wyrażenie zgody bądź odmowa mają postać jednostronnego aktu administracyjnego o charakterze władczym⁹⁹⁷. Samo zawarcie umowy przejawia się zakończeniem realizacji treści uprawnienia zawartego w art. 66 § 2 o.p.

Wyrażenie zgody na zawarcie umowy przez naczelnika urzędu skarbowego jest wyrazem uznania administracyjnego. Ustawodawca nie zawarł w przepisach regulacji zobowiązujących organ podatkowy do akceptacji bądź odrzucenia wniosku podatnika. Stanowi to subiektywną ocenę organu podatkowego uwzględniającą interes społeczny, a więc interes wierzyciela podatkowego, oraz interes podatnika, biorąc pod uwagę m.in. jego sytuację materialną. Organ podatkowy posiada nieograniczoną kompetencję w tym obszarze i może swobodnie kierować swoim działaniem z zachowaniem obiektywnych czynników, takich jak sytuacja materialna podatnika, które jednak podlegają subiektywnej ocenie organu podatkowego. Prowadzi to do konkluzji, że uprawnienie jest uprawnieniem podatnika uznaniowym warunkującym o charakterze materialnoprawnym, którego realizacja uzależniona jest od spełnienia przesłanek i uznania administracyjnego.

⁹⁹⁴ Stroną umowy może być odpowiednio: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

⁹⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2018 r., FSK 1187/07, LEX nr 786893; postanowienie NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FW 2/14, LEX nr 1564083.

⁹⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2005 r., I FSK 373/05, LEX nr 187695.

⁹⁹⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2000 r., I SA/Wr 31/99, M. Pod. 2000, nr 12, s. 40.

Ustawodawca podatkowy stosownie do art. 66 § 3 o.p. zastrzegł formę piśmienną dla przedmiotowej umowy, jednakże nie wskazał konsekwencji prawnych niedotrzymania tej formy. Stąd należy przyjąć, że chodzi jedynie o cele dowodowe. Brak precyzji ustawodawcy w tym obszarze stwarza problemy w stosowaniu analizowanych przepisów, zwłaszcza w przypadku, gdy umowa przenosząca własność dotyczyć będzie nieruchomości, w stosunku do której ustawodawca przewidział wyłącznie formę aktu notarialnego pod rygorem nieważności czynności prawnej. Tym samym uwidocznione są ściśle związki prawa podatkowego z prawem cywilnym. Stąd refleksja, że uprawnienie do złożenia wniosku o przeniesienie praw własności lub praw majątkowych i realizacja jego treści w postaci zawarcia umowy mają charakter mieszany z uwagi na występowanie elementów charakterystycznych dla prawa publicznego oraz prywatnego⁹⁹⁸.

Orzeczenia sądów administracyjnych wskazują na podział wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w dwóch znaczeniach: materialnym oraz proceduralnym. W znaczeniu materialnym wygaśnięcie oznacza niemożność rozstrzygnięcia przez organ podatkowy co do istoty sprawy, np. co do wysokości zobowiązania podatkowego, a także do wyegzekwowania kwoty należnego podatku. Wygaśnięcie zobowiązania w toku postępowania zobowiązuje organ podatkowy do wydania decyzji o umorzeniu postępowania, co ma na celu ustalenie sytuacji prawnej podatnika w kwestii dalszego obciążenia zobowiązaniem podatkowym.

Mieszany charakter uprawnienia i dalszy skutek w postaci wykonania zobowiązania podatkowego powodują, że modyfikacji musi ulec sam stosunek zobowiązania podatkowego. Brak modyfikacji uniemożliwi skuteczne – niepieniężne wykonanie zobowiązania podatkowego, które co do zasady polega na spełnieniu świadczenia pieniężnego. Modyfikacja stosunku zobowiązania podatkowego prowadzi do spełnienia świadczenia niepieniężnego, określa moment, w którym właściwy organ podatkowy wyrazi zgodę na dokonanie przeniesienia własności lub praw majątkowych. Wyrażona zgoda nie powoduje zamknięcia drogi do spełnienia świadczenia w kształcie pieniężnym, stąd podatnik w całym procesie zawierania umowy posiada uprawnienia do spełnienia świadczenia w podstawowym – pieniężnym wariantcie. Należy także przyjąć, że istota badanego uprawnienia sprowadza się do odmiennego kształtu spełnienia świadczenia podatkowego niż pieniężny wariant wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

⁹⁹⁸ T. Bielik, *Przejęcie przez gminę mienia podatnika za zaległości podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 3, s. 56.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w analizowany sposób może także aktywować powstanie obowiązku na gruncie podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 5 ust 1 pkt 1 ustawy o VAT⁹⁹⁹ opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Natomiast stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel, a świadczenie usług oznacza zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej czy jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie jest dostawą towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT, w tym także przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano tej czynności prawnej. Zgodnie z ww. regulacjami przeniesienie prawa własności nieruchomości przez podatnika VAT może skutkować powstaniem obowiązku na gruncie tego podatku, co potwierdzają orzeczenia sądów¹⁰⁰⁰.

Spełnienie świadczenia podatkowego oprócz przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych może dotyczyć także spełnienia świadczenia przez inne podmioty niż podatnik, toteż należy dokonać analizy uprawnień podatnika również w odniesieniu do innych wariantów spełnienia świadczenia podatkowego, co pozwoli na bardziej dogłębną analizę przedmiotowego zagadnienia.

8.2. Uprawnienie do wykonania zobowiązania podatkowego przez podmioty inne niż podatnik

Regulacja art. 62b § 1 o.p. stanowi, że zapłata podatku może nastąpić przez inny podmiot aniżeli podatnik. Kluczowe jest tutaj użycie słowa „może”, co świadczy o tym, że ustawodawca daje podatnikowi możliwość wyboru. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego wyrażenie to oznacza „mieć prawo do czegoś”. Możliwość taka wiąże się z przyznaniem podatnikowi uprawnienia do wykonania zobowiązania w inny sposób niż zapłata podatku przez samego podatnika, ale jednocześnie prowadzący do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Należy określić, czy na podstawie przytoczonego artykułu można

⁹⁹⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020 r. poz. 106.

¹⁰⁰⁰ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 lutego 2014 r., I SA/Po 718/13, LEX nr 1434890; sąd uznał, że przeniesienie własności nieruchomości w celu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w trybie z art. 66 o.p. nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast postanowieniem NSA z dnia 21 września 2015 r., I FSK 864/14, LEX nr 2295529, sąd skierował na ww. temat pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

stwierdzić, że chodzi o uprawnienia podatnika czy o uprawnienie osoby trzeciej do spełnienia świadczenia podatkowego ciężącego na podatniku.

Artykuł 62b § 1 o.p. dopuszcza zapłatę podatku przez: małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Ponadto zapłaty może dokonać aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, a także inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

Wykonanie zobowiązania podatkowego należącego do podatnika przez inne osoby od dłuższego czasu budzi kontrowersje w doktrynie, a także w samej praktyce prawa podatkowego¹⁰⁰¹. W prawie cywilnym taka praktyka jest w pełni poprawna¹⁰⁰², stosownie do art. 356 k.c. wierzyciel nie może odmówić przyjęcia świadczenia od osoby trzeciej, nawet bez wiedzy dłużnika. W zbliżonym do prawa podatkowego prawie celnym również osoba trzecia może w zastępstwie dłużnika dokonać uiszczenia należnej kwoty.

Zaznaczyć należy, że zobowiązanie podatkowe ciąży na osobie podatnika, wobec tego nie ulega wątpliwości, że spełnienie świadczenia podatkowego przez osobę trzecią oznacza działanie w interesie podatnika, zwolni go bowiem z obowiązku uiszczenia podatku samodzielnie.

Należy także podkreślić, że ograniczenie analizowanego uprawnienia może prowadzić do ominięcia zakazu poprzez przekazanie przez osobę trzecią środków pieniężnych podatnikowi, aby ten spłacił wierzyciela podatkowego. Może to także polegać jedynie na przekazaniu środków pieniężnych osobie trzeciej przez podatnika, w celu uregulowania zobowiązania podatkowego. W konsekwencji ciężar spłaty podatku zostaje przeniesiony na osobę trzecią, więc ograniczenie uprawnienia tylko do osoby podatnika pozbawione jest sensu. Tym bardziej że środki przekazane przez osobę trzecią podatnikowi, zamiast wprost trafić na konto organu podatkowego, mogą zostać użyte przez podatnika na spłatę innych, niepodatkowych zobowiązań, co prowadzi do działania wbrew interesowi wierzyciela podatkowego.

Powstaje pytanie, czy podatnik musi wyłącznie samodzielnie dokonać zapłaty świadczenia podatkowego, czy może dokonać tego inna osoba w imieniu podatnika. Wątpliwości zostały rozstrzygnięte poprzez uchwałę NSA,

¹⁰⁰¹ M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 201.

¹⁰⁰² Przykładowo wyrok SN z dnia 11 października 2000 r., III CKN 263/00.

w której sąd uznał, że do zaspokojenia świadczenia podatkowego zobowiązany jest jedynie podatnik¹⁰⁰³. Stanowisko to utożsamia nałożenie obowiązku podatkowego na podatnika razem z wyznaczeniem sposobu jego realizacji, natomiast wykonanie zobowiązania podatkowego przez inny podmiot nie jest tożsame z nałożeniem na niego zobowiązania podatkowego ze wszelkimi jego konsekwencjami¹⁰⁰⁴. Natomiast nowelizacja o.p. w 2016 r.¹⁰⁰⁵ wprowadziła zmiany polegające na wprowadzeniu uprawnienia do zapłaty podatku przez inną osobę niż podatnik.

Wprowadzenie tych przepisów stwarza podstawy do wykonania zobowiązania podatkowego przez inny podmiot niż podatnik, nie ulega więc wątpliwości, że stanowi to uprawnienie podatnika. Ograniczenie podmiotowe co do zapłaty świadczenia podatkowego enumeratywnie wymienia ustawa, a więc nieograniczone prawo do zapłaty podatku w imieniu podatnika ma najbliższa rodzina bądź aktualny właściciel przedmiotu hipoteki. Nieograniczone prawo do zapłaty podatku przysługuje tylko najbliższym członkom rodziny¹⁰⁰⁶, a uzasadnieniem takiego rozwiązania jest art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn¹⁰⁰⁷, którego przepis zawiera Nielimitowane zwolnienia w zakresie spadku i darowizn dokonywanych przez I grupę podatkową.

Podmiotem analizowanego uprawnienia będzie podatnik oraz osoba trzecia, ponieważ dokonuje zapłaty podatku w imieniu podatnika i na jego mikrorachunek podatkowy, tym samym spełniając świadczenie podatkowe, korzysta z uprawnienia. Wobec tego nie ulega wątpliwości, że po pierwsze stanowi to o uprawnieniu podatnika, a po drugie – że uprawnienie rozszerzone jest o osobę trzecią.

¹⁰⁰³ Uchwała NSA z dnia 26 maja 2018 r., I FPS 8/07, LEX nr 378011.

¹⁰⁰⁴ Zob. wyrok WSA w Łodzi dnia 14 grudnia 2018 r., I SA/Łd 510/18, LEX nr 2608699, gdzie sąd stwierdza, że „co do zasady zapłata podatku przez inny podmiot – niezależnie od ewentualnych porozumień istniejących pomiędzy tym podmiotem a podatnikiem – nie jest skuteczna i nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (z wyjątkiem przypadków określonych w art. 62b o.p.)”.

¹⁰⁰⁵ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r. poz. 1197.

¹⁰⁰⁶ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 20 lutego 2020 r., I ACA 503/19, LEX nr 3021146, gdzie sąd stwierdza, że: „W prawie podatkowym dopuszczalna jest możliwość zapłaty podatku zobowiązanego przez małżonka podatnika, jako osobę trzecią. Uznaje się wówczas, że wpłata pochodzi ze środków podatnika – art. 62b § 1 pkt 1 i § 2 o.p. Jednakże w tej sytuacji małżonek podatnika (który nie ponosi żadnej odpowiedzialności podatkowej) płaci jako osoba trzecia nie za swoje zobowiązanie, a za zobowiązanie podatnika”.

¹⁰⁰⁷ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2024 r. poz. 596.

Natomiast zakres przedmiotowy uprawnienia i uruchomienie wiązki uprawnienia sprowadza się do wykonania zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę świadczenia podatkowego. Treścią uprawnienia będzie działanie osoby trzeciej polegające na spełnieniu świadczenia podatkowego, a formą uprawnienia będzie czynność, działanie osoby trzeciej. Zakres przedmiotowy ograniczony jest kwotowo oraz podmiotowo do enumeratywnie wymienionych w ustawie podmiotów i kwoty podatku. Przepisy ustawy nie wprowadzają ograniczeń dotyczących konkretnych zobowiązań podatkowych i rodzaju podatku mogącego być przedmiotem uprawnienia. Artykuł 62b o.p. nie uchyła regulacji szczególnych prawa podatkowego, które mogłyby na gruncie poszczególnych ustaw gwarantować podatnikowi takie uprawnienie.

Problematyczne są także uregulowania pkt 3 art. 62b o.p. stanowiące, że w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł, świadczenie podatkowe może spełnić inny podmiot. Ustawodawca jednak nie precyzuje, czy chodzi tylko o jeden konkretny podatek w danym roku podatkowym, czy odnosi się do różnych podatków i w różnych okresach. Dyskusyjne jest np., gdy na podatniku ciąży zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych i jednocześnie z tytułu VAT za ten sam okres, a oba mieszczą się w limicie, ale zapłacone łącznie przekroczą ustawową granicę 1000 zł. Przywołany przykład prowadzi do konkluzji, że uprawnienie do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik może nie odpowiadać wymaganiom norm prawnych. Można przyjąć, że ustawodawca, chcąc uporządkować przepisy, doprowadził do wątpliwości w stosowaniu prawa przez podatnika.

Zasadne jest także stwierdzenie, że kwota podatku na gruncie Ordynacji podatkowej jest pojęciowo inna od kwoty zaległości podatkowej stosownie do art. 67a o.p., stąd ograniczenie omawianego uprawnienia odnosi się także do wyłączenia zapłaty zaległości podatkowej i odsetek, co mogło być niezamierzonym celem ustawodawcy przy tworzeniu tych regulacji¹⁰⁰⁸.

Zaznaczyć należy również problematykę zastosowania uprawnienia z art. 62b o.p. na gruncie innych podatków. Przekazanie podatnikowi przez oso-

¹⁰⁰⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., II FSK 1929/19, LEX nr 2775847, gdzie sąd stwierdza, że „Jeżeli podatnik w ustawowym terminie nie zapłacił należnego podatku, to bez znaczenia dla obowiązku zapłaty odsetek od zaległości podatkowych (art. 53 § 1 o.p.) pozostaje okoliczność, że podmiot trzeci niebędący podatnikiem uiszczał w terminach płatności należności z tego tytułu. Jeżeli ustawodawca nie przewidział – wprost i jednoznacznie – zwolnienia z obowiązku zapłaty odsetek, to organ nie może, bez podstawy prawnej, samowolnie takiego zwolnienia zastosować”.

bę trzecią środków na pokrycie zobowiązania podatkowego lub spłata w jego imieniu zobowiązania podatkowego powoduje powstanie obowiązku podatkowego na gruncie zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku od spadków i darowizn. Uwolnienie podatnika od ciężącego na nim zobowiązania podatkowego przez inny podmiot powoduje powstanie u podatnika przychodu z tego tytułu. Odmiennym dylematem są powiązania prawne między takimi osobami, gdyż prawo podatkowe przewiduje inne konsekwencje prawne w przypadku najbliższej rodziny i osoby trzeciej.

Warto także dokonać analizy tego uprawnienia pod kątem zapłaty podatku przez osobę trzecią i w konsekwencji powstaniem nadpłaty. Spłata zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią traktowana jest jako wpłata pochodząca ze środków podatnika, a więc tym samym zwrot powstałej nadpłaty w wyniku zapłaty przez podmiot trzeci podatku możliwy jest wyłącznie na konto podatnika i to on może dochodzić zwrotu od organu podatkowego¹⁰⁰⁹.

Powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że badane uprawnienie stanowi uprawnienie główne. Nie ma zastosowania bowiem instytucja uznania administracyjnego, a wola podatnika lub osób trzecich, które realizują świadczenie podatkowe w imieniu i na mikrorachunek podatnika. Ewentualne ograniczenia warunkujące to uprawnienie, sprowadzają się do podlegania przez podatnika obowiązkowi podatkowemu i na tym tle powstania zobowiązania podatkowego.

Charakterystyka omawianego uprawnienia pozwala także na stwierdzenie, że ma ono materialnoprawny charakter prawny, a forma realizacji treści sprowadza się do możliwości zapłaty podatku ciężącego na podatniku przez inny podmiot, niebędący stroną zobowiązania podatkowego i niebędący zobowiązanym do spełnienia świadczenia podatkowego. Tym samym nie występuje na tym przykładzie typowa forma uprawnienia jak wniosek czy oświadczenie woli, a jedynie dochodzi do działania w postaci spełnienia świadczenia podatkowego przez inny podmiot niż podatnik. Nie ulega więc wątpliwości, że będzie stanowiło to uprawnienie podatnika.

¹⁰⁰⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r., II FSK 3333/15, LEX nr 2424528 gdzie sąd stwierdza, że: „Sama zapłata określonej kwoty pieniężnej dokonana przez inny podmiot niż podatnik, tytułem uregulowania zobowiązania podatkowego tego podatnika, nie powoduje powstania nadpłaty, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Nie stanowi bowiem nadpłaty w ujęciu Ordynacji podatkowej zrealizowanie świadczenia podatkowego w zastępstwie podmiotu zobowiązanego, gdyż nie pochodzi ono od podmiotu stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym. Również błędne przeświadczenie danego podmiotu o ciężącym na nim zobowiązaniu podatkowym musi dotyczyć osoby podatnika”.

Zgodnie z art. 59 § 1 o.p. ustawodawca podatkowy podkreśla zapłatę jako główne kryterium wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Przytoczony przepis wskazuje enumeratywnie również inne sposoby zakończenia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, jak m.in. poprzez potrącenie prawnopodatkowe.

8.3. Uprawnienie do złożenia wniosku o potrącenie zobowiązania

Instytucja potrącenia zawarta w art. 64 o.p. wskazuje uprawnienie podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego w odmiennym wariantcie niż podstawowy.

Podstawę normatywną do rozważań na temat istoty analizowanego uprawnienia stanowi art. 64 § 1 o.p. Zgodnie z przytoczonym przepisem podatnik ma przyznaną możliwość złożenia wniosku o potrącenie ze wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności. Instytucja potrącenia wywodzi się z prawa cywilnego, a polega na zastąpieniu spełnienia świadczenia między dłużnikiem a wierzycielem poprzez potrącenie jako rodzaj rozliczenia. Rozliczenie polega na zapłacie różnicy w kwotach zobowiązań między podmiotami. Podmiot, którego zobowiązanie jest wyższe, zobowiązany jest wyrównać różnicę. Związek instytucji potrącenia w prawie podatkowym i prawie cywilnym w zasadzie kończy się na wspólnym rozumieniu tego terminu, natomiast sam zakres potrąceń podatków i zaległości podatkowych uregulowany jest wyczerpująco w Ordynacji podatkowej.

Wprawdzie ustawodawca nie posługuje się w tym przypadku wprost pojęciem uprawnienia, ale jak już wykazano w niniejszej pracy, możliwość złożenia wniosku przez podatnika daje mu wybór przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania, co charakteryzuje instytucję uprawnienia.

Nie ulega większej wątpliwości, że podmiotem tego uprawnienia będzie osoba podatnika, ponieważ wprost wynika to z art. 64 § 1 o.p., w którym ustawodawca wskazuje na osobę podatnika jako podmiotu uprawnionego do złożenia stosownego wniosku. Tym samym uprawnienie przyjmuje formę wniosku. Uprawnienie jest ograniczone podmiotowo do osoby podatnika, nie dotyczy bowiem należności płatników ani inkasentów. Należności te nie są podatkami ani zaległościami, w związku z tym nie mogą być kompensowane na podstawie analizowanego uprawnienia.

Natomiast w celu określenia zakresu przedmiotu uprawnienia należy wyjść od samej istoty potrącenia, która odnosi się do wymogu wzajemności oraz pieniężnego charakteru wierzytelności. Przytoczony przepis wskazuje tak-

że na wymagalność, bezsporność oraz określony tytuł prawny do wierzytelności¹⁰¹⁰. Zaistnienie wymienionych przesłanek stanowi podstawę dla podatnika do uruchomienia wiązki uprawnienia. Określone przesłanki stanowią o warunkowości tego rodzaju uprawnienia. Należy także zaznaczyć, że uprawnienie do potrącenia wierzytelności jest ograniczone do zamkniętego katalogu zgodnie z art. 64 § 1 o.p.

Przedmiot uprawnienia i jego treść w badanym zagadnieniu sprowadza się do sposobu wykonania zobowiązania podatkowego oraz do możliwości wyboru sytuacji prawnej, w której potrącenie będzie miało zastosowanie. Zaznaczyć należy, że ustawodawca od podstawowej zasady wykonania zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę przewidział także wyjątki w postaci instytucji potrącenia, stąd podatnikowi przysługuje ustawowa możliwość do złożenia wniosku o potrącenie. Treść uprawnienia dotyczy wyboru przez podatnika potrącenia jako rodzaju spełnienia świadczenia podatkowego, co w konsekwencji skutkuje sposobem wykonania zobowiązania, tym samym uprawnienie ma wpływ na określony sposób wykonania zobowiązania podatkowego. Uprawnienie dotyczy podatku, zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę, które mogą być potrącone w ramach wykonania zobowiązania. Ograniczeniu podlegają potrącenia dotyczące płatników i inkasentów, ponieważ te nie są podatkami czy zaległościami ciążącymi na podatniku, oraz nadpłaty¹⁰¹¹.

Ważny w odniesieniu do analizowanego uprawnienia jest wymóg wzajemności. W ramach stosunku prawnego zobowiązania podatkowego istnieją dwie wierzytelności, czyli dwa podmioty są uprawnione – będące jednocześnie wobec siebie dłużnikami i wierzycielami. Wierzytelność, która zgodnie z wolą podatnika miałaby stanowić potrącenie, musi wynikać z określonego tytułu prawnego, stosownie do art. 64 § 1 i 2, a także art. 65 § 1 o.p. Uprawnienie jest ograniczone przedmiotowo wyłącznie do wierzytelności w stosunku do wierzyciela pierwotnego, ale nie wyklucza potrącenia w razie zastosowania sukcesji pod tytułem ogólnym, co wyraża ograniczenia przedmiotowe analizowanego uprawnienia.

Z kolei stosownie do art. 164 § 4 o.p. uprawnienie przedmiotowo dotyczy także wierzytelności na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, co rodzi pytanie o ich wykonanie. Podatnik składa wniosek o potrącenie z tytułu przyszłych zobowiązań, a wierzyciel podatkowy w ramach tego uprawnienia zobli-

¹⁰¹⁰ Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2007 r., II FSK 256/06, LEX nr 317885.

¹⁰¹¹ Wyrok SN z dnia 22 sierpnia 1991 r., III ARN 26/91, LEX nr 30655, POP 1992, z. 2, s. 58.

gowany jest do ich potrącenia w przyszłości. Dokonanie zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań nie jest uregulowane w przepisach prawa podatkowego, należy więc przyjąć, że jest to czynność materialno-techniczna¹⁰¹², i można uznać, że jest odrębną instytucją do zapłacenia przyszłych zobowiązań. Należy także podkreślić, że forma zaliczenia przyszłościowego nie stanowi sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego ani samego wykonania z uwagi na to, że nie jest możliwe wykonanie zobowiązania podatkowego przed jego powstaniem. Uruchomienie przez podatnika wiązki uprawnienia w postaci złożenia stosownego wniosku o zaliczenie potrącenia na poczet przyszłych zobowiązań jest niejako nieoprocentowaną lokatą na koncie organu podatkowego. Uprawnienie skutkuje wykonaniem przyszłościowym zobowiązania podatkowego lub ubieganiem się o zwrot kwoty podatku, która znajduje się w posiadaniu organu podatkowego, stosownie do art. 72 o.p. Z uprawnienia nie wynika bowiem automatyczny zwrot, jak przykładowo z art. 64 § 7 o.p. Uprawnienie dotyczy także podatków po upływie ich terminu płatności, a więc zaległości podatkowej wraz z odsetkami.

Przedmiot analizowanego uprawnienia zgodnie z art. 64 § 2 o.p. obejmuje także potrącenia wierzytelności podatnika względem państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem że potrącenie dokonywane jest przez tego podatnika i z tej wierzytelności. Uprawnienie jednak ograniczone jest pewnymi warunkami w celu ochrony Skarbu Państwa przed negatywnymi skutkami handlu wierzytelnościami jednostek budżetowych. Ograniczenie polega na potrąceniu wierzytelności wyłącznie podatnika, toteż nie mogą tego zrobić nabywcy wierzytelności w drodze cesji¹⁰¹³. Potrącenie warunkowane jest także wierzytelnością wobec jednostki budżetowej, powstałe wyłącznie z tytułu zamówień wykonanych w trybie ustawy – Prawo zamówień publicznych¹⁰¹⁴. Pojęcie jednostki budżetowej zawarte jest w ustawie o finansach publicznych, zatem jednostki takie są enumeratywnie wyliczone w ustawie i zakreślają krąg podmiotów, z którymi możliwe jest potrącenie wierzytelności. Poza wymienionymi w ustawie podmiotami nie ma podstaw do potrącenia wierzytelności z innych struktur organizacyjnych jednostek sektora publicznego.

¹⁰¹² M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 255.

¹⁰¹³ Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 20 września 2000 r., SA/Sz 892/99, LEX nr 970126.

¹⁰¹⁴ Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, Dz. U. z 2023 r. poz. 1720.

Uprawnienie ograniczone jest także do zaległości podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, obciążające współnika spółki cywilnej, gdyż nie podlegają potrąceniu z wierzytelnościami spółki w stosunku do państwowych jednostek budżetowych¹⁰¹⁵. Nie jest to jednak pogląd powszechnie przyjmowany w orzecznictwie, jako że wskazuje się także, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, a w obrocie reprezentują ją wspólnicy, będący przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej¹⁰¹⁶. Majątek spółki w istocie rzeczy stanowi majątek wspólników, a odnosi się to również do wierzytelności względem państwowych jednostek budżetowych. Stąd warunki potrącenia wydają się spełnione, jednakże pod warunkiem że wspólnicy spółki cywilnej dysponują wierzytelnościami na rzecz majątku odrębnego dla każdego ze wspólników osobno¹⁰¹⁷. Uprawnienie przedmiotowo ograniczone jest także do nadpłaty, która nie podlega potrąceniu¹⁰¹⁸.

Analizowane uprawnienie inicjuje podatnik, składając odpowiedni wniosek, natomiast w przypadku zaległości podatkowych z innego tytułu potrącenie dokonywane jest przez organ podatkowy z urzędu. O potrąceniu z urzędu decyduje organ w ramach uznania administracyjnego. Potrącenie następuje na podstawie postanowienia, w stosunku do którego podatnikowi przysługuje uprawnienie do złożenia zażalenia, co świadczy o procesowym charakterze uprawnienia, jako że kształtuje ono nową sytuację prawną i początkuje nowy stosunek prawny. W sytuacji gdy przysługująca podatnikowi wierzytelność nie pokrywa w całości zaległości oraz odsetek, jest zaliczana proporcjonalnie na poczet zaległości i odsetek zgodnie z zasadami określonymi w art. 55 § 2 o.p.

Wykonanie zobowiązania podatkowego poprzez realizację treści analizowanego uprawnienia i dokonanie potrącenia połączone jest podwójnym stosunkiem prawnym podległości kompetencji. Każdy z podmiotów, tj. organ podatkowy oraz podatnik, swoim jednostronnym działaniem dokonuje wykształcenia sytuacji prawnej drugiego podmiotu. Podatnik – za pomocą uruchomienia wiązki przysługującego mu uprawnienia, natomiast organ podatkowy – za pomocą wydania postanowienia.

¹⁰¹⁵ Wyrok SN z dnia 7 marca 2003 r., III RN 40/02, OSNP 2004, nr 7, poz. 113.

¹⁰¹⁶ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2017 r. poz. 2168.

¹⁰¹⁷ Wyrok NSA w Łodzi z dnia 24 kwietnia 2002 r., I SA/Łd 1152/00, ONSA 2003, nr 2, poz. 81.

¹⁰¹⁸ Zob. wyrok SN z dnia 22 sierpnia 1991 r., III ARN 26/91, POP 1992, z. 2 s. 58.

Uprawnienie do złożenia wniosku o potrącenie stanowi uprawnienie główne warunkowe. Uprawnienie inicjowane jest przez podatnika i niezależnie od woli organu podatkowego – po spełnieniu ustawowych przesłanek – organ wydaje postanowienie o zaliczeniu potrącenia na poczet wykonania zobowiązania podatkowego, realizując tym samym treść uprawnienia. Natomiast warunkowość oznacza, że istnieje kwota do potrącenia, ponieważ gdyby nie istniała, nie zachodziłaby przesłanka do zastosowania potrącenia. Stanowiąc także może uprawnienie uznaniowe, gdyż organ z urzędu może uruchomić procedurę potrącenia, wydając stosowne postanowienie, natomiast z uwagi na to, że podatnik w tym trybie jest podmiotem biernym, trudno pisać o uprawnieniu podatnika, jako że dzieje się to bez jego czynnego udziału i akceptacji.

8.4. Uprawnienie podatnika do ulg w spłacie zobowiązań

Przedmiotowe uprawnienie zawarte jest w rozdziale 7a o.p. Stosownie do art. 67a § 1 pkt 1–3 o.p. organ podatkowy na wniosek podatnika w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może przyznać w postaci decyzji podatkowej ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych.

Nie ulega większej wątpliwości, że przesłanka złożenia wniosku świadczy o uprawnieniu podatnika, ponadto możliwość ubiegania się przez podatnika o wszelkiego rodzaju ulgi podatkowe również świadczy o instytucji uprawnienia. Składany przez podatnika wniosek określa tym samym formę uprawnienia i wszczyna z reguły postępowanie w sprawie ulg w spłacie zobowiązań. Przedmiotowy wniosek musi spełniać wymogi związane z podaniem w rozumieniu art. 168 o.p., natomiast gdy nie spełnia określonych wymogów, zastosowanie znajduje art. 169 o.p.

Podmiotem uprawnienia jest podatnik, co wynika wprost z art. 67b § 1. Uprawnienie ograniczone jest podmiotowo wyłącznie do podatnika, toteż nie jest uprawniona przykładowo osoba trzecia odpowiedzialna za zaległość podatnika¹⁰¹⁹. Uruchomienie wiązki uprawnienia przez osobę bliską, albo niebędącą pełnomocnikiem, zgodnie z art. 165a o.p., jest nieskuteczne. Ponadto przepis stosuje się również wtedy, gdy podatnik składa wniosek dotyczący ulgi, która w ramach analizowanego uprawnienia nie może być zrealizowana.

¹⁰¹⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Umorzenie zaległości na wniosek osoby trzeciej*, PP 2002, nr 2.

Natomiast stosownie do art. 67c § 2 o.p. uprawnieni do występowania o ulgi w spłacie zobowiązań są także następcy prawni podatnika. Spadkobiercy podatnika oraz osoby trzecie mogą występować analogicznie jak podatnik o ulgi w spłacie zobowiązań zawarte w art. 67a o.p.¹⁰²⁰ Podmioty te uprawnione są do wnioskowania wyłącznie o ulgi w spłacie zobowiązań przypisane do ich osoby. Wobec tego nie ma podstaw do uznania wniosku złożonego przez osobę trzecią jako wniosku podatnika. Z kolei zgodnie z art. 67c § 1 o.p. uprawnienie nie ma zastosowania do należności obciążających podatnika, w przypadku płatników oraz inkasentów. Podmioty te uprawnione są do złożenia wniosku w swoim imieniu. Analizowane uprawnienie przysługuje także zgodnie z regulacjami art. 67b § 1 o.p. podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą. Użyte w ustawie sformułowanie „podatnik prowadzący działalność gospodarczą” mimo kilku definicji legalnych zawartych w polskim systemie prawnym jest powszechnie przyjmowane. Natomiast w odniesieniu do badanego uprawnienia powinno być pojmowane zgodnie z prawem unijnym. Jest rozumiane szerzej niż to, przyjęte na gruncie art. 3 pkt 9 o.p.

Zakres przedmiotu uprawnienia dotyczy ulgi w spłacie zobowiązań i urzeczywistnienia treści stosownego wniosku. Zakres przedmiotu uprawnienia i jego treść obejmuje stosownie do art. 67a o.p.: odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek oraz umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłatę pralongacyjną. Natomiast § 2 analizowanego przepisu stanowi także o umorzeniu zaległości podatkowej, która powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa. Złożenie samego wniosku oznacza wyłącznie prawo do określonej czynności, natomiast urzeczywistnienie uprawnienia i realizacja jego treści, będzie oznaczało wydanie pozytywnej decyzji przez organ decyzyjny¹⁰²¹. Zakres przedmiotu uprawnienia odnosi się do kilku możliwości stosownie do analizowanego przepisu, stąd podatnik w zależności od podatkowo-prawnego stanu faktycznego może wybrać odpowiedni model zachowania, który stanowi o formie realizacji uprawnienia przez podatnika, a więc stosownym zachowaniu.

¹⁰²⁰ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 stycznia 2004 r., I SA/Po 1069/02, LEX nr 558095.

¹⁰²¹ Należy przez to rozumieć organ podatkowy.

Zasadniczym problemem przy uruchamianiu wiązki uprawnienia jest błędne wskazywanie przez podatnika jego zakresu. Podatnik w treści wniosku zasadniczo posługuje się terminologią potoczną oraz nieprecyzyjnymi pojęciami i wnosi poprzez uprawnienie zazwyczaj np. o „zwolnienie z podatku” czy „odstąpienie od wymiaru podatku”, co w istocie rzeczy oznacza błędne interpretowanie przysługującego uprawnienia¹⁰²². W następstwie organ podatkowy nie może wyłącznie poprzestać na treści żądania, a uwzględniając zapisy art. 121 i 122 o.p., zobowiązany jest do dokonania wyjaśnień w obszarze treści wniosku.

W ramach uprawnienia podatnik może m.in. wnioskować o odroczenie terminu płatności podatku. Jednakże uprawnienie ograniczone jest przedmiotowo do terminu, który jeszcze nie upłynął, nie ma podstaw prawnych do odroczenia terminu płatności podatku, który już minął. Dość niejednoznacznie jest prezentowany pogląd o dacie podejmowania decyzji przez organ podatkowy¹⁰²³, podatnik bowiem składa w treści wniosku o odroczenie terminu przed jego upływem, a organ podatkowy, podejmując decyzje po jego upływie, nie może tego terminu odroczyć. Stąd może być podjęta decyzja przez organ podatkowy o odroczeniu zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Wskazać należy także, że poprzez uruchomienie wiązki uprawnienia przed terminem płatności podatku organ może wydać decyzję o odroczeniu (lub o odrzuceniu wniosku) terminu płatności, mimo że termin upłynął¹⁰²⁴. Toteż wydaje się, że drugie stanowisko zgodnie z zasadą z art. 2a o.p. powinno być powszechnie akceptowane.

Ograniczenie uprawnienia z mocy prawa wyraża się w sytuacji, gdy odroczonego terminu płatności podatku czy zaległości nie został przez podatnika dotrzymany zgodnie z art. 259 o.p. Nie istnieją natomiast ograniczenia w zakresie czasowego odroczenia terminu płatności, a zastosowania nie ma art. 70 § 2 pkt 1 o.p. związany z przedawnieniem, z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

Uprawnienie w ramach analizowanego przepisu art. 67a § 1 o.p. stwarza także możliwość złożenia wniosku o rozłożenie na raty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Treść uprawnienia sprowadza się do rozłożenia na co najmniej dwie części kwot podatku lub zaległości oraz wyznaczenie dla nich terminów płatności. Wyznaczenie jednego terminu spłaty raty oznacza od-

¹⁰²² L. Etel *et. al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe...*, s. 221.

¹⁰²³ *Ibidem*.

¹⁰²⁴ S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 77.

roczenie terminu płatności. Organ podatkowy posiada kompetencje do dowolnego kształtowania rat i ich wysokości, jednakże powinny one być dostosowane do możliwości płatniczych podatnika¹⁰²⁵. Przepisy o.p. nie przewidują liczby rat ani samego okresu, na jaki może być rozłożony podatek czy zaległość, natomiast wydanie decyzji o rozłożeniu na raty w rezultacie zawiesza bieg terminu przedawnienia. Urzeczywistnienie treści uprawnienia i ustalenie przez organ podatkowy wysokości rat do spłaty musi być dla podatnika możliwe do wykonania i powiązane z jego możliwościami finansowymi zgodnie z zasadą zaufania do organów podatkowych¹⁰²⁶. Podatnik posiada także uprawnienie do ubiegania się o odroczenie terminu płatności już ustalonych rat w ramach realizacji badanego uprawnienia. Z kolei niezapłacenie jednej z rat w terminie skutkuje – podobnie jak w przypadku odroczenia terminu płatności podatku czy zaległości – wygaśnięciem decyzji dotyczącej tej raty z mocy prawa na podstawie art. 259 o.p. Nie ma także możliwości, aby organ podatkowy wydał decyzję o odroczeniu terminu płatności raty w momencie upływu terminu jej płatności z uwagi na to, że termin wynikający z decyzji uległ wygaszeniu z mocy prawa.

Stosownie do art. 168 o.p. przedmiotowy wniosek o realizację uprawnienia z art. 67a § 1 pkt 1–3 o.p. składa się na pewne elementy strukturalne, które musi podnieść podatnik w celu urzeczywistnienia treści uprawnienia. Na elementy te oprócz samej treści żądania składają się także okoliczności uzasadniające ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny. Obliguje to organ podatkowy do analizy podniesionych przez podatnika w przedmiotowym wniosku przesłanek i argumentów do pełnej realizacji uprawnienia¹⁰²⁷. Uruchomienie wiązki uprawnienia przez podatnika zobowiązuje organ podatkowy do zbadania istotnych okoliczności faktycznych, także zgodnie z art. 122 o.p. przesłanek zastosowania ulg w spłacie zobowiązań. Natomiast zasada prawdy obiektywnej dotyczy także osoby podatnika, gdyż bez jego czynnego udziału w toku postępowania realizacja uprawnienia będzie utrudniona. Ciężar udowodnienia zachodzących przesłanek do urzeczywistnienia uprawnienia powinien spoczywać na podatniku¹⁰²⁸, ponie-

¹⁰²⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I FSK 44/05, LEX nr 176684.

¹⁰²⁶ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 marca 2000 r., III SA 1546/99, ONSA 2001, nr 2, poz. 84, M. Pod. 2000, nr 8, poz. 3.

¹⁰²⁷ Zob. wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 28 października 2003 r., SA/Bd 1830/03, POP 2004, z. 1, s. 3.

¹⁰²⁸ Zob. J. Brolik, *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej*, PP 2012, nr 8, oraz wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 maja 2011 r., I SA/Bk 745/10, LEX nr 795545.

waż to podatnik, chcąc w pełni urzeczywistnić uprawnienie, poprzez złożenie stosownego wniosku, musi starannie wykazać w jego treści swoją sytuację uzasadniającą przyznanie ulgi.

Analizowane uprawnienie do odroczenia terminu płatności i realizacja treści spełniane są łącznie, tj. odroczenie zapłaty zaległości i odsetek za zwłokę. Nie można odroczyć wyłącznie samej zaległości bez odsetek. Natomiast ustawodawca podatkowy przewidział także możliwość odroczenia odsetek od niezapłaconych w terminie zaliczek na podatek.

Uprawnienie podatnika do umorzenia zaległości podatkowej z odsetkami i jego realizacja skutkuje umorzeniem również odsetek, z kolei jeżeli zaległość umorzona jest tylko w części, to analogicznie do tej części umarzone są odsetki. W sytuacji umorzenia samych zaległości, stosownie do § 2 analizowanego przepisu, umorzeniu podlegają odsetki za zwłokę w całości lub w części, w jakiej została umorzona zaległość. Zatem realizacja treści uprawnienia daje podstawę do umorzenia kwoty odsetek, ale bez konieczności umarzenia całej zaległości podatkowej. Natomiast badany przepis nie uprawnia organu podatkowego do umorzenia kwoty podatku, a jedynie daje możliwość umorzenia zaległości podatkowej.

Podatnik, wnosząc o realizację uprawnienia związanego z umorzeniem zaległości podatkowej przed upływem terminu jego płatności, nie uzyska pozytywnej decyzji organu podatkowego. Stosownie do art. 165a o.p. organ do takiego wniosku nie wszczyna postępowania lub je umarza. Natomiast jeżeli uprawnienie zostało uruchomione przed upływem terminu płatności, lecz decyzja została wydana po tym terminie, organ może urzeczywistnić treść uprawnienia i umorzyć zaległość podatkową. Na dzień wydania decyzji zaległość istnieje, a organ podatkowy posiada kompetencje do jej umorzenia. Ustawodawca podatkowy nie pochylił się nad możliwością zaniechania ustalenia i poboru podatku, stąd podatnik oraz organ podatkowy muszą poczekać na zmianę podatku w zaległość podatkową, aby organ podatkowy mógł umorzyć zaległość wraz z odsetkami. Zaobserwować na tym przykładzie można pewną nieścisłość w ustanowionych przepisach prawa podatkowego, uprawnienie bowiem nie przysługuje do umorzenia podatku bez konieczności oczekiwania na przeistoczenie się w zaległość wraz z odsetkami. Tym samym zmiana przepisu przełożyłaby się na krótszy okres postępowania podatkowego, a także na jego zmniejszone koszty. Uwidocznione jest to zwłaszcza przy podatkach powstających w wyniku doręczenia decyzji wymiarowej. Organ podatkowy zobowiązany jest do przeprowadzenia postępowania wymiarowego skutkującego

wydaniem decyzji, natomiast w wyniku doświadczenia z lat poprzednich może stwierdzić, że podatnik z uwagi na swój ważny interes oraz interes publiczny nie będzie w stanie spełnić świadczenia podatkowego.

Uprawnienie podatnika sprowadza się także do – analizowanej już w poprzedniej części pracy – możliwości zapłaty zaległego podatku przed złożeniem wniosku o umorzenie, co stanowi podstawę zgodnie z art. 208 § 1 o.p. do stwierdzenia o bezprzedmiotowym postępowaniu¹⁰²⁹. Także zapłata zaległego podatku wraz z odsetkami po uprzednim skorzystaniu z uprawnienia do złożenia wniosku powinna skutkować umorzeniem postępowania w tej sprawie. Jednakże w orzecznictwie wskazuje się równocześnie na odmienne stanowisko¹⁰³⁰, co sprawia problemy w stosowaniu analizowanego przepisu. Umorzenie postępowania nie jest jednak możliwe z uwagi na bezprzedmiotowość, w przypadku gdy zaległość wraz z odsetkami została wyegzekwowana w trybie postępowania egzekucyjnego¹⁰³¹. Biorąc pod uwagę aktualne przepisy o.p., postępowanie powinno być umorzone w każdym przypadku zapłaty zaległości podatkowej, bowiem brak jest jego przedmiotu. Organ nie może przyznać lub odmówić udzielania ulgi, z uwagi na to, że stan faktyczny uległ zmianie i zaległość nie istnieje.

W ramach badanego uprawnienia umorzeniu podlega także wynikająca z decyzji opłata prolongacyjna. Umorzenie może być dokonane w całości lub w części, a możliwe jest do czasu wygaśnięcia decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty. Jak już wskazano, niedotrzymanie przez podatnika odroczonego terminu płatności podatku lub raty skutkuje wygaśnięciem decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty z mocy prawa stosownie do art. 259 o.p. Wygaśnięcie przedmiotowych decyzji oznacza, że właściwym terminem płatności podatku jest termin określony w art. 47 § 1–3 o.p. poprzez zastosowanie art. 49 § 2 o.p.

Z kolei art. 67d § 1 o.p. przewiduje możliwość urzeczywistnienia uprawnienia z mocy prawa. Nie sposób tutaj stwierdzić czystej postaci uprawnienia, gdyż odbywa się to niejako poza podatnikiem. Zgodnie z przytoczonym przepisem organ podatkowy może z urzędu umorzyć zaległości podatkowe oraz opłatę prolongacyjną w enumeratywnie wymienionych w ustawie przypadkach. Do

¹⁰²⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 4 maja 2005 r., FSK 1999/04, LEX nr 177353.

¹⁰³⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 9 października 2006 r., FSK 1/06, POP 2007, z. 5, s. 70, w którym sąd stwierdził, że zapłata podatku po wszczęciu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym.

¹⁰³¹ Zob. wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, OSNP 1996, nr 11, poz. 151.

takich sytuacji należą m.in. duże trudności i brak ekonomicznego uzasadnienia ściągania i wyegzekwowania należności od podatnika. Uprawnienie realizowane jest bez czynnego udziału podatnika, poprzez umarzanie zaległości bez wniosku podatnika na podstawie decyzji organu podatkowego. Jednakże tryb przyznania uprawnienia na mocy prawa i umorzenia zaległości z urzędu nie zawsze jest powszechnie stosowany przez organy skarbowe. Przykładowo ustawodawca, regulując pkt 4 § 1 art. 67d o.p., wskazał na przesłanki praktycznie niemożliwe do spełnienia oraz zauważył, że ich koszt znacznie przewyższałby kwoty z ewentualnej egzekucji z majątku podatnika czy jego spadkobierców.

Przedmiot uprawnienia podatnika jest także związany z ulgami w spłacie podatków samorządowych realizowanych przez naczelnika urzędu skarbowego. Stosownie do art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t.¹⁰³² naczelnik urzędu skarbowego, który realizuje podatki stanowiące dochód gminy, posiada kompetencje do umarzania, odraczania terminów zapłaty oraz rozkładania na raty należności, a także może zwalniać płatnika z obowiązku pobrania czy ograniczenia poboru należności poprzez wyłączną zgodę wójta, burmistrza, prezydenta miasta. Naczelnik urzędu skarbowego jest zobowiązany do współdecydowania o realizacji uprawnienia podatnika w zakresie stosowania ulg w podatkach samorządowych. Jednakże decyzja naczelnika urzędu skarbowego jest uwarunkowana stanowiskiem wójta, burmistrza lub prezydenta miasta poprzez wydanie stosownego postanowienia w tej sprawie. Problematyczne jest uprawnienie podatnika do zaskarżenia wydanego postanowienia. W orzecznictwie przyjmuje się zróżnicowane poglądy w tej sprawie¹⁰³³. Jednakże należy przyjąć, że podatnik może kwestionować postanowienie z uwagi na potrzebę uzasadnienia przez gminę wydanego postanowienia¹⁰³⁴ poprzez analizę przesłanek zawartych we wniosku.

Sądowa kontrola wydanej przez organ podatkowy decyzji ogranicza się jedynie do prowadzonego przez ten organ postępowania, natomiast nie bada samej istoty rozstrzygnięcia wniosku przez organ podatkowy. Sąd analizuje jedynie legalność decyzji uznaniowej w ramach zgromadzonego materiału do-

¹⁰³² Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2003 r. Nr 203, poz. 1966.

¹⁰³³ Zob. wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., III RN 135/01, OSNP 2003, nr 13, poz. 300 – sąd wskazuje na możliwość złożenia skargi, natomiast w uchwale NSA z dnia 1 marca 2010 r., II FPS 9/09, POP 2010, z. 3, s. 233, sąd stwierdził, że postanowienie gminy, w którym nie udzieliła zgody na ulgę podatkową, nie stanowi podstawy do samoistnego zaskarżenia do sądu administracyjnego.

¹⁰³⁴ Zob. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 października 2019 r., I SA/Go 607/19, LEX nr 2741093.

wodowego oraz wyciągniętych konkluzji w zakresie merytorycznym w wydanej decyzji stosownie do art. 67a § 1 pkt 1 o.p.¹⁰³⁵

Analizowane uprawnienie może być uruchamiane przez podatnika ponownie w wyniku zaistnienia nowych okoliczności w stosunku do podatkowo-prawnego stanu faktycznego, który był uzasadnieniem do wydania odmownej decyzji odmawiającej urzeczywistnienia treści uprawnienia przyznającego ulgę¹⁰³⁶. Podniesienie nowych argumentów przez podatnika, uzasadniających interes podatnika lub interes publiczny, obliguje organ podatkowy do ponownego rozpatrzenia sprawy¹⁰³⁷. Uruchomienie wiązki uprawnienia przez podatnika poprzez złożenie stosownego wniosku nie chroni podatnika przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego¹⁰³⁸.

Pełna realizacja treści uprawnienia¹⁰³⁹ zobowiązuje także podatnika do dokonania pewnych czynności dodatkowych w wyniku wszczętego postępowania podatkowego. Do takich czynności należy m.in. złożenie oświadczeń o stanie majątkowym, nieruchomościach i rzeczach ruchomych, mogących być przedmiotem zastawu skarbowego lub hipoteki zgodnie z art. 39 o.p.¹⁰⁴⁰

Istotnymi elementami przy realizacji treści analizowanego uprawnienia są podnoszone już przesłanki ważnego interesu podatnika oraz ważnego interesu publicznego. Przesłanki te, jako pojęcia niedookreślone, nabierają również nowego znaczenia w obliczu pandemii koronawirusa. Stąd powstaje pytanie, czy podatnik, wnosząc o ulgę w odniesieniu do zaległości powstałych przed okresem pandemii, również spełnia ustawowe przesłanki. Nie wydaje się za-

¹⁰³⁵ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 czerwca 2011 r., I SA/Gd 184/11, LEX nr 990492. „Sądowa kontrola decyzji obejmuje jedynie samo postępowanie poprzedzające jej wydanie, nie zaś rozstrzygnięcie będące wynikiem wyboru dokonane przez organ podatkowy. [...] Sądowa kontrola legalności uznaniowych decyzji sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o jakiej mowa w art. 67a § 1 pkt 1 o.p. mają swoje uzasadnienie w zebranych w sprawie materiale dowodowym, oraz czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, zaś wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne”.

¹⁰³⁶ Zob. wyrok NSA w Szczecinie z dnia 14 marca 1995 r., SA/Sz 98/95, POP 1998, z. 3, s. 91.

¹⁰³⁷ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 października 2018 r., II SA/Kr 911/18, LEX nr 2576795.

¹⁰³⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2010 r., II FSK 1722/09, LEX nr 1135981.

¹⁰³⁹ Pojęcie pełnej realizacji uprawnienia związane jest z pozytywną decyzją organu podatkowego w ramach uznania administracyjnego, jednym z uprawnień jest sama możliwość złożenia wniosku, natomiast pełne urzeczywistnienie treści wniosku oznacza pełną realizację uprawnienia poprzez wydanie pozytywnej decyzji przez organ podatkowy tj. przychylenie się do treści podnoszonej we wniosku przez podatnika.

¹⁰⁴⁰ Nie jest to obligatoryjne działalnie, jednakże może być stosowane przez organy podatkowe.

sadne, aby dzielić podatników ze względu na dzień powstania zaległości, a raczej należałoby ocenić sytuację podatnika na dzień składania wniosku i uruchomienia wiązki uprawnienia. To ten czas bowiem jest kluczowy dla podatnika z uwagi na spełnienie kryterium „ważnego interesu” na dzień złożenia wniosku. Z art. 67a o.p. nie wynika, że zaległości podatkowe powstające w okresie pandemii są traktowane w sposób bardziej uprzywilejowany niż te powstałe przed tym okresem. Nie ma znaczenia czas powstania zaległości, a trudna sytuacji finansowa podatnika na dzień złożenia wniosku. Nie ma także znaczenia stan epidemii i ograniczenia gospodarcze, ponieważ realizacja uprawnienia uzależniona jest od interesu publicznego i ważnego interesu podatnika poprzez wyważenie tych interesów przy podejmowaniu decyzji przez organ podatkowy.

Pojęcie interesu podatnika oraz interesu publicznego jest też przesłanką do realizacji uprawnienia podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Udzielając ulgi, organ podatkowy powinien ustalić charakter prowadzonej działalności oraz ustalić wszelkie ważne informacje mogące mieć wpływ na uznaniową decyzję nienaruszającą zasad wspólnego rynku¹⁰⁴¹. Ponadto podatnik w przedmiotowym wniosku musi wskazać, czy występuje o pomoc publiczną i jaki rodzaj pomocy to stanowi. Podatnik wskazuje, czy wnosi o pomoc *de minimis*, czy o pomoc w rozumieniu art. 67b § 1 pkt 3 o.p. Złamanie warunków udzielonej pomocy w ramach analizowanego uprawnienia skutkuje koniecznością jej zwrotu, a ten dokonywany jest na podstawie decyzji, która wskazuje na zwrot o równowartości kwoty pomocy wraz z odsetkami.

Przedmiotowy wniosek wiąże organ podatkowy do rozpatrzenia uprawnienia związanego z treścią wniosku, organ nie może więc zastosować innej ulgi niż ta, wskazana we wniosku. Podatnik wnoszący o rozłożenie na raty zaległości podatkowej zmusza organ do rozpatrzenia wniosku o takiej treści, toteż nie może w ramach substytutu umorzyć zaległości podatkowej. Podobnie gdy z uprawnienia i z treści wniosku wynika prośba o umorzenie w części zaległości, organ nie może umorzyć zaległości w całości, skoro podatnik wnosi wyłącznie o część. Natomiast realizacja uprawnienia i urzeczywistnienie treści wniosku może przyjąć charakter połowiczny i przykładowo skrócić termin wskazany we wniosku czy umorzyć zaległość w kwocie niższej niż proponowana przez podatnika.

¹⁰⁴¹ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 września 2008 r., I SA/Bk 198/08, LEX nr 438085.

Uprawnienie w analizowanych przepisach przyjmuje dość elastyczny kształt. Podatnik, formułując treść wniosku, może alternatywnie określić swoje żądania, może wnosić o umorzenie zaległości, rozłożenie jej na raty czy też rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności. Natomiast organ podatkowy w ramach uznania administracyjnego podejmuje decyzje o jednej z proponowanych – w ramach przyznanego podatnikowi uprawnienia form – przyznania ulgi. Wszystkie uprawnienia dotyczące przyznawania ulg w spłacie zobowiązań mają charakter uznaniowy. Przesłanka uznania administracyjnego przesądza o rodzaju/typie uprawnienia jako o uprawnieniu uznaniowym podatnika¹⁰⁴². Co więcej uznaniowość uwarunkowana jest pewnymi przesłankami, jak ważny interes czy interes publiczny, zatem nie ulega wątpliwości, że organ podatkowy na zasadzie uznaniowości stosuje przedmiotowe uprawnienie. Natomiast z uwagi na przeprowadzane postępowanie podatkowe i jego materialnoprawny rezultat charakter prawny analizowanego uprawnienia określić należy jako procesowy o skutkach materialnoprawnych.

Dokonana analiza uprawnień podatnika w zobowiązaniu nie jest oczywiście pełna, a stanowi wyraz subiektywnej oceny autora niniejszej pracy w analizie zobowiązania podatkowego. Na gruncie zobowiązania występują także inne uprawnienia, które również należy zbadać, przynajmniej w stopniu podstawowym.

9. Pozostałe uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym

Jako uzupełnienie należy dokonać także krótkiej analizy pozostałych uprawnień podatnika, sprawiających trudności w przypisaniu ich do konkretnego etapu zobowiązania podatkowego. W tej części pracy koncentracja rozważań obejmie wyłącznie zasygnalizowanie tych instytucji w dziale III o.p.

Do katalogu uprawnień zalicza się uprawnienie podatnika do złożenia wniosku o treści wskazującej na odroczenie terminów płatności podatku stosownie do art. 48 § 1 o.p. Organ podatkowy, kierując się ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może odroczyć na wniosek podatnika termin płatności podatku. Uprawnienie należy zaliczyć do uprawnień uznaniowych warunkowych o charakterze materialnoprawnym, tym bardziej że nie dotyczy ono odroczenia

¹⁰⁴² Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2010 r., III SA/Wa 610/10, LEX nr 658146.

enumeratywnie wyliczonego w analizowanym przepisie, dokładniej: art. 68–71, art. 77 § 1–3, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118 o.p.

Do uprawnień uznaniowych zaliczyć należy także uprawnienie zawarte w art. 56a odnoszące się do obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Spełnienie wymienionych w analizowanym przepisie przesłanek, m.in. złożenie wniosku, warunkuje spełnienie przez podatnika wymienionych w ustawie obowiązków.

Uprawnienie główne stanowi zgodnie z art. 62 § 1 o.p. uprawnienie do złożenia wniosku o zaliczenie wpłaty¹⁰⁴³. Uprawnienie dotyczy obciążenia podatnika więcej niż jednym zobowiązaniem podatkowym, gdy dokonana wpłata nie pokrywa ich w pełni. Treść uprawnienia sprowadza się do wskazania przez podatnika zobowiązania, na poczet którego wpłata ma zostać zaliczona w pierwszej kolejności. Brak uruchomienia przez podatnika wiązki uprawnienia powoduje, że organ z urzędu zalicza wpłatę od najstarszego zobowiązania.

Analiza art. 23 o.p. skłania do wyrażonego w przestrzeni prawnej uprawnienia mieszanego na gruncie ogólnego prawa podatkowego. Przytoczony przepis odnosi się do oszacowania przez organ podatkowy podstawy opodatkowania w przypadku braku ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, oraz w przypadku naruszenia przez podatnika uprawnienia do skorzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Celem postępowania w drodze szacowania jest osiągnięcie takiego rezultatu wymiaru, który będzie zbliżony do wzorca materialnoprawnego, nie istnieje bowiem wzorzec materialnoprawny szacunku. Stąd szacowania dokonuje się za pomocą reguł proceduralnych. Z art. 23 § 2 o.p. można przyjąć założenie o istnieniu instytucji uprawnienia podatnika do przedstawienia w toku postępowania dowodów, które umożliwiają organowi podatkowemu odstępnie od szacowania podstawy opodatkowania. Ustawodawca wskazał, że bez oszacowania podstawy można tego dokonać na podstawie wiarygodnych źródeł, które umożliwią określenie podstawy opodatkowania. Analiza charakteru prawnego instytucji uprawnienia w kontekście szacowania podstawy wiąże się z zagadnieniem konstrukcji prawnej szacowania podstawy opodatkowania. Głównym kryterium realizacji zobowiązania podatkowego jest zapłata podatku, stąd w przypadku zaległości w zapłacie świadczenia podatkowego lub też w przypadku zaniżenia podstawy opodatkowania zastosowanie ma instytucja szacowania. Organ po dokonaniu

¹⁰⁴³ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 stycznia 2007 r., I SA/Bk 434/06, LEX nr 278881.

czynności dotyczących szacowania kończy je decyzją, określając wymiar podatku. Istota uprawnienia na tym etapie szacunku sprowadza się do możliwości realizacji uprawnienia dającego możliwość odniesienia się w postaci dowodów do czynności organu podatkowego lub też poddania się decyzji wymiarowej bez przedkładania przez podatnika dowodów mających określić podstawę opodatkowania. Podatnik poprzez zachowanie decyduje, czy ogranicza się do podlegania wyznaczonemu przez organ podatkowy sposobowi określenia wymiaru podatku, czy też zamierza skorzystać z przysługującego mu uprawnienia do przedstawienia własnych dowodów mających na celu przywrócenie podstawy opodatkowania zgodnej ze stanem faktycznym. Skłania to do wniosku o występowaniu na tym poziomie instytucji uprawnienia procesowego o szczególnym charakterze.

Szczegółowość tego uprawnienia procesowego polega na przywróceniu podstawy opodatkowania do stanu pierwotnego ksiąg rachunkowych lub chociażby w zbliżony sposób podjęciu próby ich odtworzenia. Przepis art. 23 § 5 o.p. zakazuje zbyt pośpiesznego szacowania podstawy opodatkowania, bez próby podjęcia przez organ podatkowy wiarygodnego określenia danych z dostępnych ksiąg podatkowych czy innych dowodów¹⁰⁴⁴.

Podstawowym obowiązkiem podatnika jest prowadzenie ksiąg rachunkowych na tyle rzetelnie, aby podstawa opodatkowania ustalana była zgodnie z prowadzoną dokumentacją w ramach samoobliczenia podatku. Szacowanie polega na porzuceniu określenia wymiaru podatku w tradycyjny sposób na podstawie dowodów ścisłych, a zastosowaniu metody i procedury szczególnej, której wynik nie jest oparty na podstawie podatkowo-prawnego stanu faktycznego, lecz na prawdopodobieństwie wystąpienia zdarzeń prawnopodatkowych. Literatura przedmiotu wskazuje, że konstrukcja szacowania podstawy opodatkowania stosownie do art. 23 o.p. ma charakter nadzwyczajny¹⁰⁴⁵. Celem instytucji szacunku jest zastępstwo lub korekta w drodze samoobliczenia podatku.

Zakres uprawnienia procesowego sprowadza się do podmiotu oraz przedmiotu tej instytucji. Podmiot dotyczy tego, kto może skorzystać z uprawnienia do przedstawienia dowodów w toku postępowania, natomiast przedmiot uprawnienia wyraża się poprzez wskazanie konkretnych elementów, będących w stanie zobrazować przywrócenie podstawy opodatkowania do podatkowo-

¹⁰⁴⁴ P. Borszowski, *Określenia...*, s. 154.

¹⁰⁴⁵ H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. 1*, „Glosa” 2000, nr 7, s. 1; *idem*, *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. 2*, „Glosa” 2000, nr 8, s. 1; A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, M. Pod. 1999, nr 6, s. 30.

-prawnego stanu faktycznego zgodnego z rzeczywistością i osiągnięcie wymiaru materialnego podatku.

Natomiast do uprawnień powstających z mocy prawa można zaliczyć regulacje związane z instytucją przedawnienia stosownie do art. 68–71 o.p. Jednakże trudno uznać te przepisy za uprawnienie podatnika w pełnym kształcie, bowiem podatnik nie podejmuje żadnych czynności związanych z uruchomieniem wiązki uprawnienia.

Z kolei przepisy dotyczące nadpłaty stosownie do art. 72–80 o.p. stanowią o uprawnieniach podatkowych¹⁰⁴⁶. Artykuł 75 § 1 o.p. stanowi o możliwości złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku, zatem przyjmując alternatywnie te instytucje za uprawnienie podatnika, należy stwierdzić, że jest to uprawnienie główne warunkowe, ponieważ w przypadku stwierdzenia nadpłaty organ podatkowy zobowiązany jest do zwrotu nadpłaty lub na wniosek podatnika dokonać zaspokojenia należności podatkowych z innego tytułu. Natomiast warunkowość oznacza konieczność wystąpienia nadpłaty.

Stosownie do art. 80a § 1 o.p. podatnikowi przysługuje uprawnienie do podpisania deklaracji podatkowej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a także uprawnia pełnomocnika do podpisania deklaracji w ww. formie w imieniu podatnika. Przedmiotowe uprawnienie określić należy jako uprawnienie główne.

Natomiast zgodnie z art. 81 § 1 o.p. podatnikowi przysługuje uprawnienie do korekty uprzednio złożonej deklaracji. Uprawnienie stanowi uprawnienie główne warunkowe, ponieważ warunkiem jest potrzeba skorygowania błędnej deklaracji. Ponadto zgodnie z § 1a uprawnienie ograniczone jest do jednokrotnego skorygowania deklaracji z zastrzeżeniem art. 200 § 4 w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g o.p.

10. Założenia ustawodawcy w odniesieniu do uprawnień podatnika

Rozważania na temat uprawnień podatnika związane są również z przepisami dotyczącymi założeń ustawodawcy związanych z nowymi regulacjami dotyczącymi uprawnień podatnika. W związku z postulatami dotyczącymi wprowadzenia katalogu praw i obowiązków zasadna jest też analiza tego zagadnienia.

¹⁰⁴⁶ Jednocześnie ustawodawca przykładowo w art. 75 § 2 używa sformułowania „uprawnienie podatnika”. Natomiast na temat uprawnień podatkowych pisze m.in. M. Popławski, *Uprawnienia...*, s. 70.

Za koniecznością ochrony praw podatnika przemawia analizowane już pojęcie podmiotu uprawnionego, tj. podatnika oraz organu podatkowego. Ochrona praw podatnika stanowi główną przesłankę dla kodyfikacji zasad prawa podatkowego i sformułowania katalogu uprawnień podatnika¹⁰⁴⁷. Konieczność skatalogowania uprawnień podatnika przez ustawodawcę była już sygnalizowana w niniejszej pracy.

Działania organu podatkowego w sferze materialnoprawnej oraz procesowej skłaniają do refleksji o potrzebie zniwelowania różnic w możliwościach działania obu podmiotów stosunku prawnego w prawie podatkowym. Ponadto należy również wziąć pod uwagę obecne trendy istniejące w społeczeństwie dotyczące standardów w relacji między państwem a obywatelem i służebnej roli organów podatkowych. Uprawnienia podatnika mają związek z aspektami indywidualnymi oraz społecznymi. Wymiar indywidualny związany jest ze środkami prawnymi mającymi ułatwić ustalenie zarówno wysokości świadczenia podatkowego, jak i prawidłowości działania organów podatkowych. Natomiast w wymiarze społecznym chodzi o poszerzenie świadomości podatkowej ogółu podatników i osvajanie ich z instytucjami podatkowymi, co w konsekwencji ma za zadanie poszerzyć więź łączącą podatnika z administracją skarbową.

Potrzeba stworzenia katalogu praw i obowiązków wynika nie tylko z doktryny prawa podatkowego, lecz także raportu Komitetu Spraw Podatkowych OECD z 1990 r., w którym wskazano na szereg praw przysługujących podatnikowi. Wspomnieć należy również Deklarację Praw Podatnika z 18 maja 2011 r., w której wyartykułowano prawa podatnika wynikające z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa. Niemniej deklaracja to wyłącznie wskazówka co do przysługujących praw, natomiast nie stanowi skodyfikowanych uprawnień podatnika i obowiązującego prawa. Stąd wydaje się zasadne przygotowanie w formie aktu normatywnego katalogu praw podatnika, które w węższym rozumieniu należy przyjąć za uprawnienia podatnika.

Artykułowanie praw podatnika jako zbioru odzwierciedlającego unormowania wynikające wprost z Konstytucji RP i umiejscowienie katalogu praw w przepisach prawa podatkowego powinno być właściwym kierunkiem. Prawa i obowiązki podatnika powinny być umieszczone w preambule aktu normatyw-

¹⁰⁴⁷ Ustawodawca podatkowy przyjmuje formę językową praw podatnika, jednak nie ulega wątpliwości, że odnosi się to również do węższej kategorii pojęciowej, jaką są uprawnienia podatnika.

nego lub w regulacjach odsyłających do dokumentów przygotowanych wprost przez Ministra Finansów¹⁰⁴⁸.

Normowanie zakresu uprawnień podatnika w przepisach ogólnego prawa podatkowego powinno pozytywnie wpłynąć na stosowanie prawa podatkowego nie tylko przez zawodowych adresatów norm, lecz także przez podatników niemających na co dzień styczności z prawem podatkowym. Co więcej, unormowanie praw podatników będzie przekładało się na realną ochronę, jako że umożliwi ustawowe przestrzeganie ich przez organy podatkowe, co do tej pory budziło powszechne wątpliwości.

Z przepisów Konstytucji RP wywodzą się rzeczywiste prawa do ochrony podatnika, a wsparte normami prawnymi w formie aktu normatywnego niewątpliwie będą powszechnie akceptowane. Do podstawowych uprawnień podatnika powinny należeć: ochrona prywatności, ochrona prawna w postępowaniu przed organami podatkowymi, ochrona własności, uprawnienie do naprawienia szkody wyrządzonej w związku z działaniem sprzecznym z prawem przez organ podatkowy. Natomiast specyficzne uprawnienia podatnika odnoszą się do zapłaty podatku przez podatnika w wysokości wynikającej z przepisów prawa, a także do zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem, uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej, uprawnienia do informacji od organu podatkowego, uprawnienia do kształtowania sytuacji prawnej związanej z planowaniem wysokości świadczenia podatkowego, a przewidzianej przez normy prawa podatkowego, uprawnienia do korzystania z wyłączeń, ulg, zwolnień wynikających z przepisów prawa, uprawnienia do składania oświadczeń podatkowych¹⁰⁴⁹. Właściwe jest także sformułowanie w konstrukcji aktu normatywnego podatkowej uprawnień podatnika do rzetelnego, bezstronnego, terminowego i sprawnego załatwienia spraw przed organami podatkowymi oraz do naprawienia ewentualnej szkody w wyniku błędnego działania organu podatkowego. Uprawnienia przysługujące podatnikowi powinny także obejmować wsparcie urzędników skarbowych, poprzez regulacje chroniące pozycję podatnika w ramach kontaktu z administracją skarbową, oparte na założeniu, że podatnik stanowi rzetelny podmiot i ewentualne naruszenie prawa wynika z jego braku świadomości co do zakresu przepisów prawa podatkowego. Natomiast zadaniem organu podatkowego jest wsparcie

¹⁰⁴⁸ L. Etel *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe...*, s. 52.

¹⁰⁴⁹ C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daniowy zamiast ordynacji podatkowej*, PP 2014, nr 9.

podatnika w celu realizacji jego obowiązków. W ramach wsparcia podatników, w celu realizacji ich praw, ustawodawca powinien powołać także instytucję rzecznika praw podatników. Celem takiej regulacji jest wspomniane wsparcie wszystkich podatników, a przede wszystkim osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, gdyż jak przyjmuje ustawodawca, osoby prowadzące działalność gospodarczą zazwyczaj korzystają z profesjonalnych pełnomocników i jako czynni uczestnicy obrotu gospodarczego z zasady wykazują lepsze zrozumienie przepisów prawa podatkowego. Założenie takie wydaje się błędne z uwagi na to, że, po pierwsze, nie każdy przedsiębiorca korzysta z usług profesjonalnych pełnomocników ze względu na koszty takich usług, a po drugie, wynika to z zasady sprawiedliwości, każdy bowiem z podatników powinien być traktowany równo, bez względu na pozycję ekonomiczną i źródło utrzymania.

Obowiązkiem organów podatkowych jest umożliwienie podatnikowi prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych. W związku z tym uznać należy, że obowiązkiem organów podatkowych jest udzielenie podatnikom informacji, wyjaśnień i wsparcia przy rozliczaniu świadczenia podatkowego¹⁰⁵⁰. Obecnie taką funkcję pełnią indywidualne interpretacje prawa podatkowego i nowa instytucja porozumienia podatkowego, jednak należy zaznaczyć, że większość podatników bez udziału profesjonalnego pełnomocnika nie jest w stanie wystąpić do organów administracji skarbowej o taki rodzaj wiążącej informacji¹⁰⁵¹. Interpretacja podatkowa stanowi niewątpliwie pomocny instrument w rękach podatnika, niemniej liczba wniosków o wydanie takiej interpretacji w każdym roku podatkowym jest bardzo duża, mimo tendencji spadkowej, co świadczy o zawiłości systemu podatkowego w Polsce¹⁰⁵².

¹⁰⁵⁰ Zob. art. 22 Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji, zasadę pomocniczości (właściwie: zasadę pomocy) organów podatkowych. Zob. Ministerstwo Gospodarki, *Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji*, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r.

¹⁰⁵¹ Świadczy o tym liczba postanowień organów podatkowych o odmowie wydania interpretacji podatkowych. W 2015 r. wydano 7,1 tys. odmów, w 2016 r. – 8,6 tys., w 2017 r. – 7 tys., w 2018 r. w okresie styczeń–październik – 5,5 tys.

¹⁰⁵² Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w ostatnich 3 latach liczba interpretacji podatkowych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej się zmniejsza. W 2010 r. było ich ok. 31 tys., w 2009 r. – 28,2 tys., w 2008 r. – 24,2 tys., w latach 2011–2013 wydawano ok. 36 tys. indywidualnych interpretacji podatkowych rocznie. W latach 2014–2015 wydawano rocznie prawie 38 tys. takich interpretacji, w 2016 r. już tylko 33,6 tys., w 2017 r. jedynie 25,7 tys., a w 2018 r. w okresie od stycznia do końca października – 19,5 tys. Przykładowo w 2018 r. liczba odmów stanowiła ok. 30% złożonych ogółem wniosków, co świadczy nie tylko o potrzebie wyartykułowania praw podatnika, ale także o potrzebie powołania rzecznika praw podatników.

Podatnik powinien być uprawniony do uzyskania informacji przybierających charakter urzędowy, a także wywołania skutków prawnych w postaci ochrony w razie zastosowania się do uzyskanych informacji. Obecnie takie wsparcie prowadzone jest poprzez telefoniczną Krajową Informację Skarbową, jednakże nie ma ona charakteru wiążącego, a jedynie informacyjny, toteż nie spełnia roli indywidualnej interpretacji podatkowej, a jedynie wskazuje na określony tryb działania podatnika. Prowadzi to do wniosku o rzeczniku praw podatnika jako instytucji właściwej do pomocy podatnikom.

Przyjęty w niniejszej pracy podział uprawnień podatnika na uprawnienia główne i uprawnienia uznaniowe w pewnej części odpowiada założeniom ustawodawcy w przyszłościowych rozwiązaniach prawnych. W ramach potrzeby ujęcia wszystkich uprawnień uznaniowych ustawodawca rozważa wprowadzenie katalogu obejmującego ulgi uznaniowe. W obecnych przepisach o.p. ulgi uznaniowe zawarte są w różnych działach, co znacząco utrudnia korzystanie przez podatników z tych instrumentów podatkowych. Postuluje się, aby ulgi uznaniowe zawarte były w odrębnym rozdziale o.p. i obejmowały przepisy dotyczące zapłaty zaliczek, zapłaty podatku czy zaległości podatkowej.

Charakter uznaniowych ulg określa się jako odstępstwo od zasady ponoszenia ciężarów podatkowych przyjętej w art. 84 Konstytucji RP. Mając na względzie stosowanie prawa podatkowego w Polsce, wprowadzenie takiego katalogu w znacznej mierze uprości stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Postuluje się także wprowadzenie automatycznych ulg uznaniowych dla niektórych podatników, co wydaje się niepotrzebnym rozwiązaniem z uwagi na równe traktowanie podatników, a tworzyłoby to funkcję uprzywilejowującą pewną grupę podatników. Ponadto wskazuje się na rolę uznaniowości w stosowaniu przez organy podatkowe ulgi¹⁰⁵³. W każdym razie funkcjonowanie ulg uznaniowych jak przykładowo ulga w spłacie zobowiązań podatkowych ma wiele wad,

¹⁰⁵³ Na charakter uznaniowy, ale i dowolny realizacji przez organy podatkowe tego uprawnienia wskazuje raport NIK, w którym zwraca się uwagę na „nadużywanie nieostrych pojęć «interes publiczny» oraz «ważny interes podatnika» w celu dowolnego (a nie uznaniowego), stosowania ulg podatkowych. W postępowaniach tych nie wykazano spełnienia przez podatników ustawowych przesłanek udzielenia ulgi, czym naruszono 67a § 1 Ordynacji podatkowej. Może to wskazywać na występowanie mechanizmów korupcyjnych (dowolność w podejmowaniu decyzji o znaczeniu ekonomicznym dla zainteresowanych podmiotów). Należy również zaznaczyć, że oprócz wymiernych nieprawidłowości w postaci zmniejszenia wpływów z tytułu dochodów gminy, dowolność w udzielaniu ulg podatkowych oddziałuje negatywnie na społeczny odbiór wydawanych decyzji, poczucie sprawiedliwości i równego traktowania obywateli przez organy administracji publicznej”. Zob. Informacja o wynikach kontroli, nr ewid. 146/2018/P/17/088/LOL.

m.in. współdziałanie organów państwowych i samorządowych, rodzi problemy interpretacyjne i jest zbyt skomplikowane¹⁰⁵⁴. Realizacja uprawnienia podatnika w postaci złożenia wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań powinna leżeć w gestii organu będącego finalnym beneficjentem świadczenia podatkowego.

Regulacje związane z całościowym skatalogowaniem zarówno ulg uznaniowych, jak i ogółu praw podatnika z pewnością przyczynią się do uproszczenia i ułatwienia korzystania z tych instytucji podatnikom i organom podatkowym. Ponadto znacznie uporządkuje to obecny stan prawny, a także istotnie wpłynie na poprawę sytuacji podatnika. Zaznaczyć należy, że kryteria udzielania ulg pozostaną takie same, a więc odnosić się będą do ważnego interesu podatnika i interesu publicznego. Zatem przyjęcie katalogu zasad ogólnych oraz katalogu zawierającego ulgi uznaniowe nie zmieni sytuacji podatnika w zakresie realizacji uprawnienia przez organ podatkowy, a jedynie rozstrzygnie wątpliwości u podmiotów podejmujących decyzję, wprowadzona bowiem wprost zasada oraz nakaz stosowania tych zasad będzie dla nich odpowiednią wskazówką do określonych działań. Znacząco powinno to wpłynąć na przyśpieszenie postępu w załatwianiu spraw przed organem podatkowym i dać podatnikowi podstawy prawne do porozumienia się z organem w zakresie zastosowania czy terminu udzielenia ulgi, a nie będzie jednocześnie stanowić zbyt dużych obciążeń budżetowych.

11. Podsumowanie

I. Celem badawczym tego rozdziału było ukazanie kształtu normatywnego uprawnienia. Przedstawiona analiza uprawnienia podatnika w zobowiązaniu podatkowym wskazuje na jego wyjątkowo złożony charakter. W rozdziale dokonano klasyfikacji uprawnień podatnika występujących na gruncie zobowiązania podatkowego na etapie powstawania, zabezpieczenia, odpowiedzialności, wykonania oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

II. Ustawodawca wielokrotnie używa pojęcia uprawnienia w o.p. naprzemiennie – raz w odniesieniu do uprawnień organów podatkowych, np. w art. 2 § 3, raz w odniesieniu do podatnika, np. w art. 65, co jednoznacznie wskazuje na występowanie instytucji uprawnienia, natomiast pozycję wyjściową stanowi obowiązek podatkowy. Korelacja uprawnienia i obowiązku nie istnieje tutaj w czystej postaci, a punktem wyjścia jest stosunek zobowiązaniowy.

¹⁰⁵⁴ L. Etel *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe...*, s. 128.

III. Przyjęcie konstrukcji stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym w konsekwencji prowadzi do powstania uprawnień i obowiązków na gruncie zobowiązania podatkowego. Uprawnienie charakterystyczne dla prawa cywilnego określa się jako sytuację prawną, w której jednemu z podmiotów przysługuje możliwość przyjęcia określonego modelu zachowania, któremu jako korelat odpowiada obowiązek drugiego podmiotu spełnienia żądania zawartego w uprawnieniu. Natomiast instytucja uprawnienia na gruncie prawa podatkowego wykazuje pod tym względem znaczne różnice. Przenosząc uprawnienie na grunt prawa podatkowego, należy stwierdzić, że w przypadku uprawnienia prawnopodatkowego sama możliwość przyjęcia określonego modelu zachowania nie stanowi elementu wyłącznego, co wynika bezpośrednio z charakteru prawa publicznego i władztwa podatkowego. Podjęcie decyzji przez podatnika o uruchomieniu wiązki uprawnienia nie jest skorelowane z automatycznym obowiązkiem organu podatkowego polegającym na spełnieniu treści i w konsekwencji realizacją uprawnienia.

IV. Klasyczny stosunek zobowiązaniowy w prawie cywilnym i w odniesieniu do zasady równości stron postuluje określone uprawnienia i obowiązki, wskazuje to na pokazowy model relacji, jaka zachodzi w stosunku zobowiązaniowym. Natomiast przy zastosowaniu regulacji stosunku prawnego właściwej dla metody administracyjnoprawnej uprawnienie połączone z innymi instytucjami właściwymi dla prawa publicznego przyjmuje odmienny charakter niż w prawie cywilnym. Dodatkowo należy podkreślić bezwzględny charakter norm prawa publicznego. Uprawnienie w prawie podatkowym ma pewne ograniczenia, które nie występują w klasycznym uprawnieniu, a są podyktowane administracyjnoprawną metodą jego regulacji. Należy przyjąć, że uprawnienie prawnopodatkowe nie jest tożsame z uprawnieniem charakterystycznym dla prawa cywilnego

V. Przeprowadzona analiza pozwoliła wyodrębnić uprawnienia o charakterze bezwzględnym, wyróżnione jako uprawnienia główne, oraz uprawnienia o charakterze względnym, wyróżnione jako uprawnienia uznaniowe. Mianem uprawnienia głównego należy określić sytuację, w której podatnik stosownie do obowiązujących norm prawa podatkowego ma możliwość przyjęcia odpowiedniego dla siebie modelu zachowania lub odstąpienia od takiego zachowania, a organ podatkowy po spełnieniu określonych warunków wynikających z podatkowo-prawnego stanu faktycznego jest zobowiązany do spełnienia treści uprawnienia. Natomiast uprawnieniem uznaniowym należy określić możliwość

przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania przez podatnika, podczas gdy organ podatkowy ma obowiązek reakcji na uruchomienie wiązki uprawnień, natomiast realizacja uzależniona jest od instytucji uznania administracyjnego, poprzez które organ podatkowy dokonuje pewnych czynności polegających na stwierdzeniu, czy zachodzą ustawowe – subiektywne – przesłanki do spełnienia żądania podatnika.

VI. Uprawnienia właściwe dla prawa podatkowego mają również właściwości prawa cywilnego, jak przykładowo uprawnienie do przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe, w przypadku którego prawo publiczne niejako współgra w pewnym momencie z prawem cywilnym, co przejawia się w występowaniu cech charakterystycznych dla uprawnień mieszanych.

VII. Wyodrębniono i wyznaczono istotę uprawnienia o charakterze materialnoprawnym oraz procesowym. Uprawnienia podatnika materialnoprawne wynikają ze stosunku materialnoprawnego i jego dotyczą, natomiast uprawnienia procesowe dotyczą relacji proceduralnych. Fakt przenikania obu instytucji w zobowiązaniu podatkowym powoduje trudności w precyzyjnym rozdzieleniu obu charakterów uprawnień, co prowadzi do wniosku o występowaniu na tym polu również uprawnień o charakterze mieszanym.

VIII. Dokonana klasyfikacja pozwoliła na analizę normatywną konkretnych uprawnień podatnika i na jej podstawie należy wyciągnąć wniosek o szerokim zakresie i złożonej konstrukcji uprawnień podatnika i że samo określenie „uprawnienia” nie jest konieczne do wyrażania tej instytucji. Skłania to do konkluzji o skomplikowanym charakterze definicji uprawnień podatnika i trudności w sformułowaniu takiej definicji na gruncie o.p.

Zakończenie

W pracy przedstawiono oraz zbadano problematykę uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym. Przeprowadzone w poszczególnych rozdziałach rozważania pozwalają jednoznacznie przyjąć, że uprawnienie podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego na czterech analizowanych etapach zobowiązania podatkowego przyjmuje zróżnicowaną formę oraz obejmuje inny zakres przedmiotowy. Nie sposób określić uniwersalnego uprawnienia, gdyż kształt normatywny na każdym etapie zobowiązania przyjmuje odmienną postać. Co więcej, nie tylko w poszczególnych etapach można zaobserwować odmienny kształt, jak również w odniesieniu do poszczególnych uprawnień na tym samym etapie zobowiązania podatkowego. Stanowi to potwierdzenie postawionej we wstępie hipotezy badawczej.

Po pierwsze, wynika to z samej definicji. Przy regulowaniu konstrukcji ustaw podatkowych ustawodawca nie pochylił się nad próbą dokonania definicji legalnej uprawnień podatnika. Szeroki zakres przedmiotowy sprawia, że ustawodawca podatkowy musiał wyrazić tę instytucję w treści przepisów o.p., głównie z uwagi na konkretne sytuacje, które wprost wskazują na występowanie uprawnienia, oraz ze względu na jego istotę, sprowadzającą się do możliwości dokonania pewnego wyboru. Przy stosowaniu prawa organy podatkowe posługują się zdefiniowanym pojęciem spoza systemu prawa podatkowego. Sposób kształtowania terminologii w prawie podatkowym w większości powoduje problemy interpretacyjne.

Potwierdzeniem złożoności uprawnień są wyróżnione w ustawie podatkowej określenia, które wskazują na występowanie tej instytucji. Nie zawsze stosowane jest określenie „uprawnienie”, często bowiem ustawodawca podatkowy posługuje się zwrotami typu: „ma prawo”¹⁰⁵⁵, „na wniosek”¹⁰⁵⁶, „może”¹⁰⁵⁷, „prawo

¹⁰⁵⁵ Zob. art. 7a § 1 o.p.

¹⁰⁵⁶ Zob. art. 14a § 1 pkt 1 o.p.

¹⁰⁵⁷ Zob. art. 14d § 3 o.p.

do”¹⁰⁵⁸ itp. Stanowi to nie tylko o szerokim zakresie przedmiotowym uprawnienia, ale także o przyjęciu przez ustawodawcę redakcji przepisów i wyrażaniu tej instytucji poprzez różne określenia. Ustawodawca używa pojęć nieostrych. Jednakże nie ulega większej wątpliwości, że określenia te wprost wskazują na instytucje uprawnienia, tym samym przyjmuje ona elastyczny kształt, który sprowadza się do podjęcia przez podatnika określonego działania, mającego wywołać określone – w domyśle korzystne dla podatnika – skutki prawne. Ograniczenie obszaru nieostrości tego pojęcia może być w rezultacie wyjściem poza wyznaczony przez ustawodawcę cel i błędnie określić zakres regulacji, a więc wynieść nieostrość poza cel regulacji. Niemniej brak przedmiotowej definicji w o.p. nie wpływa znacząco na stosowanie prawa podatkowego. W orzecznictwie powszechnie przyjmuje się tę instytucję, co potwierdza się w przywołanych w niniejszej pracy licznych orzeczeniach sądów oraz poglądach zawartych w literaturze przedmiotu. Problematyczna jest kwestia pojęciowa dotycząca uprawnień podatkowych i uprawnień podatnika. W literaturze przedmiotu akcentuje się wyraźny podział tych pojęć. Uprawnienia podatkowe odnoszą się do praw związanych z uzyskaniem nadpłaconego podatku od organu podatkowego, podczas gdy uprawnienia podatnika skierowane są na ochronę osoby podatnika oraz na czynności techniczne czy instrumentalne. Natomiast orzecznictwo nie wykazuje w tej materii szczególnego rozróżnienia, wiążąc uprawnienia podatnika zarówno z kwestiami instrumentalnymi, jak i dotyczącymi świadczeń odnoszących się do nadpłaty. Należałoby postulować wyraźne oddzielenie tych dwóch – różnych – grup pojęciowych przez ustawodawcę, może to znacząco wpłynąć na jakość stosowania prawa podatkowego w Polsce.

Brak sformułowania przedmiotowej definicji powoduje, że normy prawa podatkowego operują pojęciami lub wprost odwołują się do instytucji z zakresu prawa cywilnego, których definicji nie odnajduje się w prawie podatkowym. Ustawodawca, odwołując się w prawie podatkowym do pojęć o już jednoznacznie określonych znaczeniach w prawie cywilnym, stwarza przesłanki dla przyjęcia ich na gruncie prawa podatkowego. Powoduje to, że pojęcia te i instytucje stają się punktem wyjścia do budowy norm oraz instytucji właściwych dla prawa podatkowego. Prawo podatkowe uznaje określone uprawnienia jako element hipotezy norm prawnopodatkowych. W każdym przypadku, w którym prawo podatkowe przyjmuje pojęcia oraz instytucje właściwe dla prawa cywilnego,

¹⁰⁵⁸ Zob. art. 69 § 1 o.p.

organy podatkowe zobowiązane są do przeprowadzenia analizy, czy nadane im znaczenia powodują również następstwa w sferze prawa podatkowego. Dzięki temu treść uprawnienia – ograniczona wszakże normami prawnopodatkowymi – daje mimo wszystko możliwość przyjęcia określonego modelu zachowania właściwego dla prawa cywilnego. Nie oznacza to, że uprawnienie właściwe dla prawa cywilnego jest lustrzanym odbiciem uprawnień w prawie podatkowym. Chodzi wyłącznie o pewien element możliwości przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania, który stanowi niejako element wyłączny dla uprawnienia. Prawo cywilne przyznaje bowiem podmiotom stosunków cywilnoprawnych dość szeroką swobodę w zakresie kształtowania treści wzajemnych uprawnień i obowiązków, co w prawie podatkowym ograniczone jest wolą i określonym celem ustawodawcy, a wyrażone przepisami ustaw podatkowych.

Niemniej – jak już wskazano – należy odejść od postulatu przyjęcia definicji uprawnień podatnika ze względu na zbyt szeroki zakres przedmiotowy oraz możliwość posługiwania się określeniem właściwym dla prawa cywilnego – z uwagi na tożsamy znaczenie, tym bardziej że wskazuje na to praktyka prawa podatkowego.

Po drugie, przeprowadzone badania pozwoliły na dokonanie klasyfikacji uprawnień podatnika w zobowiązaniu. W konsekwencji wyróżniono uprawnienia główne i uznaniowe, związane z realizacją treści uprawnienia i realizacją samego zobowiązania podatkowego na jego poszczególnych etapach. Instytucje te należy rozszerzyć o uprawnienia główne warunkowe oraz uprawnienia uznaniowe warunkowe. Uprawnienia główne zbliżone są do przyjętych powszechnie w prawie cywilnym uprawnień kształtujących lub roszczeń. Uprawnienia główne stanowią podstawę do możliwości przyjęcia przez podatnika określonego zachowania, o którym stanowi treść uprawnienia, a zobowiązują organ podatkowy do określonego zachowania przy spełnieniu wskazanych przez ustawodawcę warunków przez podatnika. Spełnienie tych warunków obliguje organ podatkowy do realizacji treści uprawnienia, wyłączając instytucję uznania administracyjnego. Podatnik, spełniając ustawowo określone warunki, uruchamia więźkę uprawnienia, tym samym powoduje obowiązek organu podatkowego do realizacji treści uprawnienia. Natomiast mianem uprawnienia uznaniowego określa się właściwe uruchomienie przez podatnika więźki uprawnienia, które nie skutkuje nieograniczoną realizacją treści przez organ podatkowy. Istnieją bowiem materialnoprawne przesłanki zastosowania przez organ uznania administracyjnego, które określa ustawodawca przepisami prawa podatkowego, i to

od subiektywnej oceny organu podatkowego uzależniona jest realizacja treści uprawnienia. Postawiona na wstępie pierwsza hipoteza znajduje potwierdzenie, gdyż nie ulega większej wątpliwości, że zgodnie z przyjętą klasyfikacją to rodzaj uprawnień podatnika istotnie wpływa na realizację przez organ podatkowy treści uprawnienia, gdyż uprawnienia główne realizowane są z mocy prawa, natomiast uprawnienia uznaniowe – na podstawie uznania administracyjnego i subiektywnej oceny organu podatkowego podnoszonych przez podatnika przesłanek, urzeczywistnienia treści uprawnienia. Ponadto niektóre uprawnienia powstają niezależnie od podatnika, w wyniku podatkowo-prawnego stanu faktycznego podatnik nabywa i realizuje treść uprawnienia z mocy prawa. Dotyczyć to może także następców prawnych, którzy po śmierci podatnika zgodnie z regulacjami dotyczącymi prawa spadkowego wchodzi w jego ogół praw i obowiązków. Przykładowo stosownie do art. 67c § 2 o.p. uprawnieni do występowania o ulgi w spłacie zobowiązań są także następcy prawni podatnika, zatem osoby trzecie. Toteż realizacja uprawnień zawsze odbywa się z inicjatywy podatnika, niemniej ustawodawca wyraża pewne uprawnienia z mocy prawa, bez czynnego udziału podatnika, a dotyczyć to może także osób trzecich.

Po trzecie, ustawodawca podatkowy posługuje się kategorią podmiotu uprawnienia, przyjmując przy tym określenie podatnika. Dodając do tego treść przepisów, z których wynikają pewne – wprost nazwane – uprawnienia, należy uznać podatnika za jeden z podmiotów uprawnionych, co stanowi o uprawnieniu podatnika w znaczeniu podmiotu biernego zobowiązania podatkowego. Określenie podatnika jako podmiotu uprawnionego akcentuje się poprzez pewne elementy charakteryzujące tę instytucję. Elementy tworzą warunki, których zaistnienie stwarza możliwość przyznania wyróżnionemu podmiotowi statusu podatnika, przypisując tym samym określone prawem podatkowym uprawnienia. Warunki formułowane są poprzez zdolność prawną do posiadania samego statusu podatnika oraz konkretne zdarzenie prawne powodujące zaistnienie podatkowo-prawnego stanu faktycznego. Status podatnika, jak też sam obowiązek podatkowy stanowią podstawowy warunek wyróżnienia podatnika jako podmiotu uprawnionego. Normatywnie określoną możliwością pewnego zachowania wyraża o.p. oraz konstrukcje ustaw szczegółowego prawa podatkowego, gdzie w treści przepisów ujęto poszczególne uprawnienia. Norma prawna zawierająca w swojej treści uprawnienia główne oraz uznaniowe realizuje się poprzez podatkowo-prawny stan faktyczny i nawiązanie stosunku prawnego. Norma prawna w prawie podatkowym wskazuje na konkretny rodzaj upraw-

nienia i określa specyficzną relację pomiędzy ustawodawcą a indywidualnym adresatem normy prawa, co wskazuje na abstrakcyjny stosunek prawny jako fazę początkową realizacji treści uprawnienia, poprzez uruchomienie samej jego wiązki polegającej na przyjęciu odpowiedniego modelu zachowania poprzez działanie bądź odstąpienie od działania. Przekształcenie stosunku abstrakcyjnego w konkretny stosunek prawny realizuje tym samym konkretne uprawnienie, co skłania do stwierdzenia, że przyjmuje odmienną formę i różnicowany zakres przedmiotowy na każdym etapie zobowiązania podatkowego, co stanowi potwierdzenie postawionej na wstępie pracy – drugiej hipotezy. Co więcej, etap zobowiązania podatkowego nie wyznacza typu uprawnień, a wpływa na to podatkowo-prawny stan faktyczny wyznaczający sekwencję realizacji uprawnienia. Należy także podkreślić, że nie każde uprawnienie dotyczy określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a często odnoszą się one do kwestii technicznych, jak samo wykonanie zobowiązania podatkowego w odmienny sposób niż spełnienie świadczenia podatkowego w wariantach podstawowym. Uprawnienie dotyczy także nowych kształtów, niestosowanych do tej pory powszechnie, jak umowa współpracy czy porozumienie podatkowe, oznacza to potwierdzenie ostatniej – trzeciej przyjętej na wstępie hipotezy, że ustawodawca, regulując określone uprawnienie i różnicując jego przedmiot, w konsekwencji realizuje przyjęty przez siebie określony cel.

Po czwarte, wyróżniono strukturę uprawnienia podatnika. Pozwoliło to na zbadanie wielowątkowo tej instytucji. Struktura określa budowę uprawnienia, a więc elementy obligatoryjne, wchodzące w komponenty uprawnienia. Tym samym wyróżniono podstawę normatywną uprawnienia, adresata normy prawnej, a więc podatnika, przedmiot uprawnienia, czyli jego treść, formę oraz formę realizacji.

Konkluzje wynikające z tej analizy wskazują, że uprawnienie przyjmuje różne formy, a więc może przyjąć formę m.in. wniosku, oświadczenia woli czy zażalenia. Natomiast istotne nie są forma i określenie uprawnienia, a jego treść, gdyż to z niej wynika konkretne żądanie wyróżnionej czynności. Podatnik objęty sytuacją faktyczną albo prawną ujętą w hipotezie normy podatkowo-prawnej i któremu można przypisać status podmiotu uprawnionego uruchamia wiązkę uprawnienia w postaci dokonania określonej czynności – działania wywołującego określone skutki prawne. Natomiast treść uprawnienia zawarta w stosownym wniosku czy oświadczeniu woli wskazuje na konkretne żądania podatnika względem organu podatkowego, który tym samym zobligowany jest

podjąć konkretne działania. Realizacja uprawnienia związana jest z realizacją jego treści, natomiast złożenie wniosku czy oświadczenia woli jest wyłącznie czynnością techniczną wywołującą określone skutki prawne i pierwszą fazą uruchomienia wiązki uprawnienia, natomiast realizacja treści uprawnienia oznacza jego pełne urzeczywistnienie, czyli spełnienie żądania zawartego w jego treści, i jak wykazano – wpływa na sposób wykonania zobowiązania podatkowego. Co więcej, treść uprawnienia dotyczy wyboru przez podatnika rodzaju spełnienia świadczenia podatkowego, zabezpieczenia czy odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, co w konsekwencji skutkuje sposobem wykonania zobowiązania, tym samym uprawnienie ma wpływ na określony sposób wykonania zobowiązania podatkowego. Uprawnienie z reguły inicjuje podatnik, składając odpowiedni wniosek czy oświadczenie woli, natomiast może być ono także realizowane z mocy prawa, jak również dotyczyć osoby trzeciej. Wskazać można także na ograniczenia w realizacji treści uprawnienia, np. uprawnienia do ulg w spłacie zobowiązań i istotne z tego punktu widzenia przesłanki ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego, a więc przesłanki związane z uznaniem administracyjnym.

Zaznaczyć trzeba, że zróżnicowany zakres uprawnienia przejawia się poprzez ich utratę, w wyniku realizacji innego przywileju. Przykładowo realizacja uprawnienia i zawarcie porozumienia stosownie do art. 20zb o.p. w konsekwencji pozbawia podatnika prawa do złożenia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ustawodawca założył, że na podstawie art. 14b § 5 o.p. nie wydaje się indywidualnej interpretacji podatkowej w obszarze, w jakim obejmuje ona zawarte uprzednio porozumienie podatkowe. Należy uznać, że realizacja treści uprawnienia swoim zakresem obejmuje także instytucję indywidualnych interpretacji podatkowych, co oznacza, że realizacja treści jednego uprawnienia wpływa na możliwość realizacji innego.

Ponadto poprzez uprawnienie z art. 21a o.p. do złożenia wniosku o stwierdzenie braku zaległości podatkowych podatnikowi przysługuje także uprawnienie – w ramach i na podstawie postępowania podatkowego – do zapłaty zaległego podatku w wyniku wydanej przez organ podatkowy decyzji na mocy art. 21 § 3 o.p. Wobec tego jego zakres w konsekwencji wpływa na powstanie innego uprawnienia. Przepis nie wskazuje wprost na instytucję uprawnienia, natomiast przyjąć należy, że ustawodawca w sposób określony w przytoczonym artykule daje podatnikowi możliwość przyjęcia odpowiedniego modelu zachowania w postaci złożenia wniosku o przeprowadzenie postępowania po-

datkowego w celu ustalenia bądź stwierdzenia braku zaległości podatkowych w ramach uprawnienia do skorzystania z ulgi podatkowej.

Uprawnienie podatnika odnosi się także do zaległości dotyczących zobowiązania podatkowego płatnika lub inkasenta. Zgodnie z art. 30 o.p. na płatniku ciąży obowiązek obliczenia, pobrania oraz uiszczenia należnego podatku na właściwy rachunek bankowy organu podatkowego. Płatnik oraz inkasent za nienależyte wykonanie swoich obowiązków odpowiadają całym swoim majątkiem, łącznie z majątkiem swych małżonków. Przepisy nie wskazują na solidarną odpowiedzialność podatnika w zakresie obowiązków płatnika i inkasenta, każdy bowiem z tych podmiotów samodzielnie ponosi odpowiedzialność za niewykonanie obowiązków podatkowych¹⁰⁵⁹. Podatnik wraz z przysługującym mu uprawnieniem do zapłaty zaległości wchodzi w miejsce uprawnionego pierwotnie podmiotu do spełnienia świadczenia podatkowego. Nie ulega więc wątpliwości, że zakres uprawnienia jest dość szeroki i rozszerzony o osoby trzecie. Uprawnienie w kontekście badanego przepisu należy rozpatrywać jako możliwość zapłaty podatku w imieniu płatnika, gdy ten nie wywiązuje się ze swojego ustawowego obowiązku spełnienia świadczenia podatkowego. Podstawą normatywną do rozważań na temat badanego uprawnienia podatnika jest art. 59 § 1 pkt 1 o.p., który wskazuje, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty.

Wpływ uprawnienia na wykonanie zobowiązania podatkowego poprzez realizację jego treści połączony jest czasami także z podwójnym stosunkiem prawnym podległości kompetencji. Instytucja potrącenia zawarta w art. 64 o.p. stanowi o uprawnieniu podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego w odmiennym wariantcie niż podstawowy. Podstawą normatywną do rozważań na temat istoty analizowanego uprawnienia jest art. 64 § 1 o.p. Zgodnie z przytoczonym przepisem podatnik ma przyznaną możliwość złożenia wniosku o potrącenie z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności. Wierzytelność, która zgodnie z wolą podatnika miałaby stanowić potrącenie, musi wynikać z określonego tytułu prawnego, stosownie do art. 64 § 1 i 2, a także art. 65 § 1 o.p. Organ podatkowy oraz podatnik, swoim jednostronnym działaniem, dokonują wykształcenia się sytuacji prawnej drugiego podmiotu. Podatnik – poprzez uruchomienie wiązki przysługującego mu uprawnienia, natomiast organ podatkowy – poprzez wydanie postanowienia.

¹⁰⁵⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., I SA/Kr 1354/13, LEX nr 1467457.

Wskazać należy także na pewną niekonsekwencję ustawodawcy przy regulowaniu uprawnień podatnika. Jako przykład można wymienić zaniechanie ustalenia i poboru podatku stosownie do art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Podatnikowi wnoszącemu o realizację uprawnienia związanego z umorzeniem podatku przed upływem terminu jego płatności organ podatkowy nie wyda pozytywnej decyzji. Stosownie do art. 165a o.p. organ do takiego wniosku nie wszczyna postępowania lub je umarza. Natomiast jeżeli uprawnienie zostało uruchomione przed upływem terminu płatności, lecz decyzja została wydana po tym terminie, organ może urzeczywistnić treść uprawnienia i umorzyć zaległość podatkową. Na dzień wydania decyzji zaległość istnieje, a organ podatkowy ma kompetencję do jej umorzenia. Ustawodawca podatkowy nie pochylił się nad możliwością zaniechania ustalenia i poboru podatku, a jedynie zaległości podatkowej, stąd podatnik oraz organ podatkowy muszą poczekać na zamianę podatku w zaległość podatkową, aby organ podatkowy mógł umorzyć zaległość wraz z odsetkami, zatem w konsekwencji organ podatkowy musi przeprowadzić czasochłonne i kosztowne postępowanie podatkowe.

Po piąte, w pracy zbadano także zagadnienie korelacji uprawnień podatnika i obowiązków. Ustawodawca podatkowy za punkt wyjścia w Ordynacji podatkowej wyznacza kwestię obowiązku podatkowego. Potwierdzeniem tego założenia jest definicja tej instytucji w art. 4 o.p. oraz odniesienie się do niej w kolejnym artykule, co skłania do refleksji o pozycji wyjściowej obowiązku. Rozpatrując obowiązek w klasycznym stosunku prawnym w prawie cywilnym, przyjmuje się także jego logiczny korelat – uprawnienie. Pojęcie organu jako strony uprawnionej w zobowiązaniu podatkowym nie budzi większych wątpliwości, natomiast przepisy prawa podatkowego wyrażają też instytucję uprawnień podatnika, co świadczyłoby o korelacji tych dwóch instytucji. W toku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że korelacja na gruncie zobowiązania podatkowego nie występuje. Nie należy bowiem w pełni utożsamiać obowiązku podatkowego z uprawnieniem podatnika, gdyż obowiązek podatkowy zastępuje w prawie podatkowym to, co w prawie cywilnym stanowi wolę bycia zobowiązanym. Ponadto, stosunek prawnopodatkowy cechuje się podporządkowaniem i władczością, stąd przepisy prawa podatkowego nie wskazują, aby uprawnienia podatnika odpowiadały wszystkim obowiązkom. Ustawodawca, wprowadzając instytucję uprawnień podatnika, nie ustanowił uprawnień wyłącznego, które stanowiłoby o przyznaniu podatnikowi pełnego wyboru zarówno obowiązku podatkowego, jak i zobowiązania podatkowego, gdyż usta-

wodawca, definiując obowiązek podatkowy, przyjmuje jego korelat w postaci uprawnienia – lecz tylko w zakresie nazewnictwa, nie jako konkretnego określenia w szerokim znaczeniu – czego wyrazem jest także wspomniany brak definicji uprawnienia podatnika w prawie podatkowym.

Po szóste, we wzorcowym cywilnoprawnym ujęciu stosunku prawnego podmioty w ramach swobody zawierania umów – ograniczonej przepisami prawa cywilnego – dokonują pewnych ustaleń, z których wynikają obowiązki oraz uprawnienia każdego podmiotu. Natomiast w odniesieniu do prawa podatkowego i administracyjnoprawnej metody regulacji uprawnienia i obowiązki wynikają wprost z przepisów prawa podatkowego. Władztwo i podporządkowanie stanowią główne cechy stosunku prawnego w prawie podatkowym. Niemniej przenikanie się instytucji właściwych dla prawa cywilnego do prawa podatkowego jest powszechnym zjawiskiem. Analiza dotycząca relacji zachodzących między tymi dwiema gałęziami prawa skłania do wniosku o przyjęciu uprawnień podatnika o mieszanym charakterze. Potwierdzeniem takiej tezy są np. cywilnoprawne środki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych stosownie do art. 34¹⁰⁶⁰ oraz art. 41 o.p.¹⁰⁶¹ czy uprawnienie w zakresie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych stosownie do art. 66 o.p., gdzie mieszany charakter uprawnienia jest szczególnie widoczny. Wniosek traktowany jest jako oferta do negocjacji, przyjmując rozumowanie prawa cywilnego w stosunku do władzy publicznej. Mieszany charakter uprawnienia i wykonanie zobowiązania podatkowego powodują, że modyfikacji musi ulec sam stosunek zobowiązania podatkowego w wyniku niepieniężnego spełnienia świadczenia podatkowego.

W doktrynie prawa cywilnego wykształcono normatywne postacie uprawnień. Są to m.in. uprawnienia bezpośrednie, uprawnienia kształtujące czy roszczenia. Natomiast w literaturze prawa finansowego czy prawa podatkowego wymienia się uprawnienia podstawowe, uboczne czy materialnoprawne oraz procesowe. Zasadne wydaje się przyjęcie klasyfikacji obejmującej uprawnienia główne oraz uprawnienia uznaniowe i stworzenie na tej podstawie katalogu przysługujących podatnikowi uprawnień. Ustalenie normatywnego modelu katalogu wymaga analizy przepisów o.p. oraz szczegółowych ustaw prawa podatkowego. Przyczynami wątpliwości co do charakteru prawnego poszczególnych

¹⁰⁶⁰ Przepis odnosi się do hipoteki przymusowej.

¹⁰⁶¹ Przepis odnosi się do zastawu skarbowego.

uprawnień jest niekonsekwencja ustawodawcy w ich artykułowaniu w przepisach prawa podatkowego, co implikuje nierzadko rozbieżność stanowisk w judykaturze oraz piśmiennictwie, ponieważ uprawnienia podatnika występują w polskim systemie podatkowym pod różnymi nazwami. Konstatację tę potwierdza przeprowadzona w trzecim rozdziale analiza pojęcia, wyznaczników oraz komponentów. Z pewnością o charakterze prawnym uprawnienia nie decyduje jego nazwa, lecz jego cechy, niemniej nazwanie wprost pewnych uprawnień oznaczałoby ułatwienie i nawet przesądziłoby o ich charakterze prawnym.

Mając powyższe na uwadze, jako że o uprawnieniach podatnika stanowi treść ustaw podatkowych, w których ustawodawca wyraża je za pomocą regulacji prawnych, uzasadnione jest wnioskować *de lege ferenda*, aby ustawodawca dokonał ustalenia katalogu uprawnień głównych oraz uznaniowych. Postulat ten wydaje się wyjątkowo istotny z punktu widzenia stosowania i praktyki prawa podatkowego. Stanowiłoby to systemowe uproszczenie stosowania prawa i zarazem rozwiązanie problemów związanych z większymi oczekiwaniami podatników w odniesieniu do ich ochrony przed nadmiernym fiskalizmem. Zawarcie wszystkich uprawnień w jednym katalogu w Ordynacji podatkowej w znacznym stopniu wpłynęłoby na stosowanie prawa przez podatników. Obecnie na stronach internetowych KAS funkcjonują jedynie podstawowe prawa podatnika w zakresie postępowania podatkowego, natomiast uwidoczniony jest wyraźny brak katalogu uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym. Wydaje się więc, że wskazanie z Ordynacji podatkowej *expressis verbis* katalogu uprawnień podatnika nie stanowiłoby niedostatku regulacji ustawowej.

Zasadne jest ukształtowanie takich praw i uprawnień podatnika, które zniwelują dysproporcję w możliwościach działania stron stosunku prawnego i umożliwią korektę wadliwych czynności organów podatkowych. Jest to konieczne również przez wzgląd na współczesne standardy relacji między władzą publiczną a jednostkami, które opierają się na służebnej roli administracji publicznej wobec społeczeństwa oraz osadzają się na istnieniu katalogu uznanych wartości, w nawiązaniu do których jednostce przysługuje ochrona. Realizacji wszystkich tych celów ma służyć wyraźne sformułowanie w przepisach prawa podatkowego katalogu uprawnień oraz obowiązków podatnika.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Adamiak B., Borkowski R., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2003.
- Babiarz S. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Legalis, Warszawa 2012.
- Banaszak B., *Prawa i wolności obywatela w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sejmowy” 1997, nr 5.
- Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 1999.
- Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Banaszak B., Preisner A. (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- Banaszkiewicz A., *Cel publiczny w gospodarce nieruchomościami*, AUWr No. 2724, PPIA 2005, t. LXV.
- Bartosiewicz A., *Pojęcie podatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, KPP 2009, nr 2–3.
- Bartosiewicz A., *Stosunek podatkowoprawy na tle konstrukcji prawnej podatku*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009.
- Bator A., *Prawo w konstytucji czy konstrukcja prawna – w związku z art. 8 Konstytucji RP*, [w:] A. Bator (red.), *Konstytucja*, AUWr No. 2157, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1999.
- Bącal M., Militz M., Dominik-Ogińska D., Siennicki T., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Bielawska B., *Stosunek społeczny i stosunek prawny*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1965, z. 38.
- Bielik T., *Przejęcie przez gminę mienia podatnika za zaległości podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 3.
- Bieniek G. *et al.*, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1996.

- Bień-Kacała A., *Finanse publiczne*, [w:] Z. Witkowski, A. Bień-Kacała (red.), *Prawo konstytucyjne*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2015.
- Biernat R., *Deregulacja zawodu doradcy podatkowego jako naruszenie interesu podatnika*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 2014, t. 93.
- Biszyga A., *Ochrona praw człowieka w systemie Rady Europy*, [w:] B. Banaszak et al., *System ochrony praw człowieka*, Zakamycze, Kraków 2003.
- Błachut M., *Pojęcie prawa podmiotowego we współczesnej liberalnej filozofii prawa*, RPEiS 2002, r. 64, z. 1.
- Boć J. (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 1994.
- Boć J. (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2003.
- Boć J., Kuta T., *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970.
- Borkowski J. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1985.
- Borszowski P., *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, „*Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Naukowe*” 2017, nr 8.
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Borszowski P., *Instytucja procesowego uprawnienia (na przykładzie opodatkowania niektórych przychodów osób fizycznych) – artykuł dyskusyjny, cz. 1*, „*Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*” 2004, nr 3.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Borszowski P., *Pojęcie i zakres obowiązku podatkowego w zobowiązaniu podatkowym*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2001.
- Borszowski P., *Pojęcie podmiotowości prawnopodatkowej*, „*Glosa*” 2001, nr 6.
- Borszowski P., *Ważny interes podatnika w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Borszowski P., Huchla A. (red.), *Podatkowy slalom przedsiębiorcy*, *Studia Finansowo-prawne*, nr 3, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2014.
- Brolik J., *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej*, PP 2012, nr 8.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPP 2005, nr 1.

- Brzeziński B., *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 r.*, Zakamycze, Kraków 2000.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, UAM, Poznań 2003.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawnopodatkowa*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2002.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1999.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Umorzenie zaległości na wniosek osoby trzeciej*, PP 2002, nr 2.
- Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., Zalasiński A., *Prawo finansów publicznych*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2006.
- Brzeziński B., Morawski W., Rudkowski J. (red.), *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2017*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Buczek A. et al., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Buczowski J. (red.), Buczowski Ł., Eckhardt K., *Prawo konstytucyjne RP*, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji, Rzeszów–Przemyśl 2013.
- Całkiewicz D., *Interes prawny jako podstawa legitymacji procesowej strony w postępowaniu administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe” 2011, nr 13.
- Chałfina R.O., *Ogólna nauka o stosunku prawnym*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979.
- Chmaj M., *Pojęcie i geneza wolności i praw człowieka*, [w:] M. Chmaj et al., (red.), *Konstytucyjne wolności i prawa w Polsce*, t. 1, *Zasady ogólne*, Zakamycze, Kraków 2002.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., Przemysław A., *Klauzule generalne i zwroty nie-dookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Ciapała J., *Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej*, RPEiS 2001, R. 63, z. 4.

- Ciapała J., *Wolność a uprawnienie – próba analizy porównawczej pojęć w kontekście wybranych postanowień Konstytucji RP*, „Prawa Człowieka. Humanistyczne Zeszyty Naukowe” 2000, nr 7.
- Ciapała J., *Wpływ aktów prawnych samorządów zawodowych i gospodarczych na konstytucyjne wolności działalności gospodarczej oraz wyboru i wykonywania zawodu. Uwagi w kontekście konstytucyjnego statusu samorządów*, „Studia Iuridica Lublensia” 2014, nr 22.
- Cieślak Z., *Porozumienie administracyjne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1985.
- Czachórski W., Brzozowski A., Safian M., Skowrońska-Bocian E., *Zobowiązania. Zarys wykładu*, LexisNexis, Warszawa 2002.
- Czepita S., *Reguły konstytucyjne a zagadnienia prawoznawstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1996.
- Dawidowicz W., *Nauka prawa administracyjnego. Zarys wykładu*, t. 1, *Zagadnienia podstawowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1965.
- Dmowski S., Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga 1. Część ogólna*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1999.
- Dobkowski J., *Kompetencja administracyjna*, „Studia z zakresu nauk prawnoustrojowych. Miscellanea” 2008, nr 1.
- Dobkowski J., *Organizacja i funkcjonowanie administracji publicznej*, Towarzystwo Polityczne, Olsztyn 2004.
- Dowgier R. (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Temida 2, Białystok 2012.
- Dowgier R., *Uznanie w prawie podatkowym*, „Disputatio” 2011, t. 12.
- Dowgier R. et al., *Ordynacja podatkowa*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Dowgier R. et al. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Dowgier R., Sieńko R., *Prawo podatkowe. Minirepetytorium*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Duda A.S., *Interes prawny w polskim prawie administracyjnym*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Duniewska Z. et al., *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Difin, Warszawa 2002.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Dzwonkowski H., *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. 1*, „Głosa” 2000, nr 7.
- Dzwonkowski H., *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. 2*, „Głosa” 2000, nr 8.
- Dzwonkowski H., Duda M., Gorąca J., *Zakres i treść istniejącej i pożądaney ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, <http://orka.sejm.gov.pl/>
- Dzwonkowski H., Durczyńska M., *Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia podatnika w ramach szacowania podstawy opodatkowania*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Ku-

- licki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Ehrlich S., *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979.
- Etel L., *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2001.
- Etel L. et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej ordynacji*, Temida 2, Warszawa 2015.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Filipek J., *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, ZNUJ.PP 1982, z. 99.
- Filipek J., *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część 2*, Zakamycze, Kraków 2001.
- Filipek J., *Stosunek administracyjnoprawny*, ZNUJ.PP 1968, z. 34.
- Filipiak T., Mojak J., Niezbecka E., *Zarys prawa cywilnego*, Innovation Press, Lublin 2012.
- Florczak-Wątor M., [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019.
- Franczak A., Kaźmierczak A. (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związku norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992.
- Garlicki L. (red. nauk.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.
- Garlicki L. *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, wyd. 9, Wolters Kluwer Polska, 2022.
- Gintowt-Jankowicz M., *Płatnik w prawie podatkowym PRL*, PiP 1965, nr 8–9.
- Głuchowski J. (red.), *Studia podatkowe*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1991.
- Gniewek A. (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Gniewek E. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Gniewek E. (red.), *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1998.
- Gniewek E. (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Gniewek E., Machnikowski P. (red.), *Zarys prawa cywilnego*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Goettel M., Goettel A., *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Podstawowe konstrukcje prawne w Ordynacji podatkowej, cz. I*, M. Pod. 1998, nr 4.

- Gomułowicz A., Małecki J. (red.), *Ex iniuria non oritur. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, UAM, Poznań 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008.
- Górecki D. (red.), *Polskie prawo konstytucyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Granat M., *Równowaga budżetowa jako zasada prawa (na marginesie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego czasu kryzysu finansowego)*, „Przegląd Konstytucyjny” 2017, nr 3.
- Grążewski M., *Podmiotowości i osobowość prawna w prawie administracyjnym*, [w:] *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipiaka*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2001.
- Gromski W., *Niektóre filozoficzno-teoretyczne podstawy konstytucyjnej koncepcji źródeł prawa*, [w:] A. Bator (red.), *Konstytucja*, AUWr No. 2157, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1999.
- Gronowska B., *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, [w:] Z. Witkowski (red.), *Prawo konstytucyjne*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2002.
- Grzybowski S., *Prawo podmiotowe i prawo człowieka*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, t. 23.
- Grzybowski S., *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1974.
- Grzybowski S. (red.), *System prawa cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Grzybowski S. et al., *Prawo cywilne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1971.
- Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2019.
- Hanusz A., Krukowska-Siembida P., *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, AUMCS 2016, vol. 63, nr 2.
- Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A. (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Institucje prawa administracyjnego*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A. (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Helios J., *Prawo materialne a prawo procesowe w kontekście relacji pomiędzy Unią Europejską a państwami członkowskimi*, „Zeszyty Naukowe PWSZ im. Witelona w Legnicy” 2009, nr 5.
- Hobbes T., *Lewiatan, czyli Materia, forma i władza państwa kościelnego i świeckiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1954.
- Huchla A., *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, M. Pod. 1999, nr 6.
- Iserzon E., *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1968.
- Iserzon E., *Uwagi o kryterium stosunku administracyjno-prawnego*, PiP 1965, z. 11.

- Iwin-Garzyńska J., *Opodatkowanie kapitału*, Economicus Ludwik Danicki, Szczecin 2010.
- Izdebski H., Kulesza H., *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, Liber, Warszawa 1999.
- Jabłońska-Bońca J., *Wstęp do nauk prawnych*, Ars Boni et Aequi, Poznań 1996.
- Jabłoński M., Jarosz-Żukowska S., *Prawa człowieka i system ich ochrony. Zarys wykładu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2004.
- Jakimowicz W., *O publicznych prawach podmiotowych*, PiP 1999, z. 1.
- Jakimowicz W., *Publiczne prawa podmiotowe*, Zakamycze, Kraków 2002.
- Jakimowicz W., *Wolność zabudowy w prawie administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Jandy-Jendrońska K., *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, Ossolineum, Wrocław 1982.
- Jaworski W.L., *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Instytut Wydawniczy „Bibloteka Polska”, Warszawa 1924.
- Kaczor J., *Z problematyki klauzul generalnych w Konstytucji RP*, [w:] A. Bator (red.), *Konstytucja*, AUWr No. 2157, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1999.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1999.
- Kalinowski M., *Pojęcie interesu publicznego i jego funkcje w prawie administracyjnym*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Kazimierczuk M., *Pojęcie, istota oraz źródło wolności i praw człowieka*, [w:] S. Pikulski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Sylwestrzakowi*, „Studia Prawnoustrojowe” 2014, nr 26.
- Kazimierczyk S., *Zagadnienie sankcji norm konstytucyjnych (na tle ogólnej teorii norm)*, [w:] J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura norm Konstytucji*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.
- Keczekian S.F., *Normy prawa i stosunki prawne*, „Zeszyty Prawnicze” 1955, nr 1.
- Keczekian S.F., *Stosunki prawne w społeczeństwie socjalistycznym*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1960.
- Kelsen H., *Czysta teoria prawa (metoda i pojęcia zasadnicze)*, Wolters Kluwer Polska, oprac. T. Przeorski, Warszawa 1934.
- Kelsen H., *Hauptprobleme der Staatsrechtlehre*, Scientia, Tübingen 1911.
- Kiełkowski T., *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Klein A., *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2005.
- Klein E., *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Wrocław 1964.
- Kłosińska A., *Szacowanie podstawy opodatkowania*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020.

- Koronkiewicz J., *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Korybski A., Leszczyński L., Pieniążek A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Morpol, Lublin 2001.
- Korybski A., Leszczyński L., Pieniążek A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2001.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Kosikowski C., *Ogólny kodeks daniowy zamiast ordynacji podatkowej*, PP 2014, nr 9.
- Kosikowski C., *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, Ossolineum, Wrocław 1982.
- Kosikowski C., *Prawo finansowe. Część ogólna*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Kosikowski C., *Samodzielny byt prawa finansowego jako działu*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa, 2010.
- Kosikowski C., Matuszewski J., *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywania przyszłości prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. 1, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse i prawo finansowe*, t. 1, Wydawnictwa Agencji „ER”, Białystok 1993.
- Kostecki A., *Charakter i rodzaje instytucji ochrony praw podatnika w polskim ogólnym prawie podatkowym*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Kostecki A., *Podmiotowość prawno-finansowa*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, Ossolineum, Wrocław 1982.
- Kowalska A., Kowalska M., *Organ podatkowy – przeciwnik w sporze czy podmiot chroniący interes podatnika*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Studia Finansowoprawne nr 2, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011.
- Kowalski J., *Wstęp do prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.
- Kozak A., *Konstytucja jako podstawa decyzji stosowania prawa*, [w:] A. Bator (red.), *Konstytucja*, AUWr No. 2157, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1999.
- Krawczyk J., *Samorząd terytorialny jako publiczne prawo podmiotowe*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2018, nr 1.

- Krawczyk-Sawicka A., *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2.
- Kropiwnicki R., *Pojęcie praw i wolności chronionych w Konstytucji RP*, [w:] A. Florczak, B. Bolechow (red.), *Prawa człowieka w systemie prawa krajowego*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2006.
- Kubiak W., *Zobowiązania podatkowe*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1952.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1976.
- Kwietko-Bębnowski M., *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016.
- Lamentowicz W., Winczorek P., *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1983.
- Lande J., *Norma prawna a zjawisko prawne*, [w:] *Prace z dziedziny teorii prawa*, Wydawnictwo W.L. Jaworski, Kraków 1925.
- Lande J., *Studia z filozofii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959.
- Lang W., Wróblewski J., *Współczesna filozofia i teoria prawa w USA*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986.
- Leoński Z., *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 2000.
- Leszczyński L., *Pojęcie klauzuli generalnej*, AUMCS 1991, vol. 38.
- Leszczyński L., *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Zakamycze, Kraków 2001.
- Litwińczuk H., *Wspólna działalność gospodarcza rodziny a podatki*, PP 1996, nr 8.
- Locke J., *Dwa traktaty o rządzie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992.
- Longchamps F., *O pojęciu stosunku administracyjnoprawnego w gospodarce państwowej*, PiP 1958, z. 2.
- Longchamps F., *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, AUWr No. 19, „Prawo” 1964, t. XII.
- Longchamps F., *Z problemów poznania prawa*, Ossolineum, Wrocław 1968.
- Łaszczycza G., Martysz C., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Łaszczycza G., Martysz C., Matan A., *Postępowanie administracyjne ogólne*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Ławniczak A., *Zasada poszanowania wolności i jej ograniczenia*, [w:] M. Jabłoński (red.), *Wolności i prawa jednostki w Konstytucji RP*, t. 1, *Idee i zasady przewodnie konstytucyjnej regulacji wolności i praw jednostki w RP*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

- Ławrynowicz-Mikłaszewicz M., *Koncepcja istoty wolności i praw jednostki oraz aspekt formalny ich ograniczenia*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2014, nr 4(20).
- Łętowska E., *Podstawy prawa cywilnego*, Wydawnictwo Ecostar, Warszawa 1994.
- Łopatka A., *Prawoznawstwo*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze „Iuris”, Warszawa 2000.
- Machalica-Drozdek K., *Stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego w obrocie towarowym z zagranicą*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2015.
- Machnikowski P., *Uprawnienia kształtujące w zobowiązaniowych stosunkach prawnych*, [w:] E. Gniewek (red.), *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, Zakamycze, Kraków 2000.
- Majchrzak B., *Elementy materialnoprawne procedury administracyjnej*, PiP 2012, nr 10.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.
- Mastalski R., *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, RPEiS 1978, R. 40, z. 1.
- Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Masternak M., *O pojęciu form działania administracji publicznej*, [w:] J. Filipek (red. nauk.), *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, Wyższa Szkoła Administracji, Bielsko-Biała 2003.
- Matczak M., *Kompetencja organu administracji publicznej*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Michalska A., *Komitet Praw Człowieka: kompetencje, funkcjonowanie, orzecznictwo*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Exit, Warszawa 1994.
- Miemiec M., *Nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego*, AUWr No. 1022, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1990.
- Ministerstwo Gospodarki, *Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji*, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r.
- Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., Bielawny J., *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997.
- Morawski W., *Pojęcie ulgi podatkowej w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2002.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2009.

- Nieżnański E. (red. nauk.), *Elementy logiki prawniczej. Definicje, podziały i typy argumentacji*, Iuris, Warszawa–Poznań 2000.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Arche, Gdańsk 2007.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym*, LEX – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2009.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy, obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Zakamycze, Kraków 1999.
- Nowacki J., *Non facere jako przedmiot stosunku prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1963, seria 1, z. 31.
- Nowacki J., *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Uniwersytet Śląski, Katowice 1992.
- Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1993.
- Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Naukowa Oficyna Wydawnicza, Katowice 1997.
- Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Nowicki M., *Co to są prawa człowieka?*, „Niebieska Linia” 2000, nr 1.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński et al. (kom. red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1998.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Okolski A., *Wykład prawa administracyjnego oraz prawa administracyjnego obowiązującego w Królestwie Polskim*, t. I, Biblioteka Umiejętności Prawnych, Warszawa 1880.
- Oniszczyk J., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Zakamycze, Kraków 2000.
- Opalek K., *Prawo podmiotowe. Studium z teorii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1957.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970.
- Pahl B., *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Paszukanis J.B., *Ogólna teoria prawa a marksizm*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1985.
- Peczenik A., *Uprawnienie a obowiązek*, PiP 1968, z. 2.
- Peretiatkowicz A., *Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego*, Księgarnia Wł. Wilak, w Poznaniu, Poznań 1947.

- Petrażycki L., *Teoria prawa i państw w związku z teorią moralności*, t. I, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959.
- Piechowiak M., *Pojęcie praw człowieka*, [w:] L. Wiśniewski (red.), *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, Wydawnictwa Sejmowe, Kancelaria Sejmu, Warszawa 1997.
- Piechowiak M., *Prawo a wolność*, [w:] R. Hliwa, A.N. Schulz (red.), *Prawa człowieka – prawa rodziny. 30 lat Poznańskiego Zakładu Instytutu Nauk Prawnych PAN*, Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk, Poznań 2003.
- Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Piszko R., *Pojęcie prawa podmiotowego*, [w:] J. Ciapała, K. Flaga-Gieruszyńska (red.), *Prawa podmiotowe. Pojmowanie w naukach prawnych*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006.
- Piszko R., *Zasady techniki prawodawczej w praktyce wykładni prawa*, RPEiS 2002, R. 64, z. 4.
- Płeszką K., *Hierarchia w systemie prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Nauk Politycznych” 1988, z. 33.
- Pokrzywnicki J., *Postępowanie administracyjne. Komentarz-podręcznik*, Gospodarcze Zrzeszenie Samorządu Terytorialnego, Warszawa 1948.
- Popławski M., *Charakter prawny instytucji zwrotu podatku*, PiP 2007, nr 9.
- Popławski M., *Roszczenia podatkowe – specyfika i klasyfikacja*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2007.
- Popławski M., *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Rabska T., Łętowski J. (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 3, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978.
- Radwański Z., *Prawo cywilne. Część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 1997.
- Radwański Z., *Prawo cywilne. Część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Radwański Z., *Zarys części ogólnej prawa cywilnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Zobowiązania – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Radziejewicz P., [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019.
- Radzikowski K., *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Redelbach A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 1993.
- Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992.

- Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1994.
- Rot H., *Wstęp do nauk prawnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1994.
- Rousseau J.J., *Umowa społeczna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1966.
- Rozmaryn S., *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1964.
- Różycki P., *Postępowania i kontrole podatkowe. Prawa i obowiązki przedsiębiorców według Konstytucji biznesu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Rudnicki S., [w:] Dmowski S., Rudnicki S. (red.), *Komentarz do Kodeksu cywilnego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009.
- Rudziński A., *Z logiki norm*, Drukarnia Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 1947.
- Ruśkowski E., Stankiewicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Agencji „ER”, Białystok 1992.
- Rutkowska-Bordulak A., *Stałe miejsce prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawnopodatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Safjan M., *Wykładnia norm konstytucyjnych*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Sarnecki P., *Idee przewodnie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, „Przegląd Sejmowy” 1997, nr 5.
- Sarnecki P. (red.), *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Sarnecki P., *Wolność zrzeszania się*, Wydawnictwa Sejmowe, Warszawa 1998.
- Siemieński F., *Podstawowe wolności, prawa i obowiązki obywateli PRL*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979.
- Siemieński F., *W sprawie struktury normy prawnej*, AUMCS 1957, vol. IV.6.
- Skoczny T., *Podstawowe dylematy naukowego poznania administracji państwowej*, Wydawnictwa UW, Warszawa 1986.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Zakamycze, Kraków 2002.
- Skrzydło W., *Konstytucyjny katalog wolności i praw jednostki*, [w:] M. Chmaj et al. (red.), *Konstytucyjne wolności i prawa w Polsce*, t. 1, *Zasady ogólne*, Zakamycze, Kraków 2002.
- Smółka M., *Niektóre elementy stosunku prawnego w poglądach W.N. Hohfelda i J. Landego*, AUMCS 1969, vol. 24.
- Starościak J., *Elementy konstrukcyjne stosunku administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 2, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Starościak J., *Prawne formy działania administracji*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1957.
- Starościak J., *Swobodne uznanie władz administracyjnych*, Książnica Polska, Warszawa 1948.
- Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Studnicki F., *Wzór zachowania się, wzór postępowania i norma*, ZNUJ.PP 1961, z. 8.

- Supernat J., *Racjonalność i prawo*, AUWr No. 1093, PPIA 1990, t. XXVI.
- Szalewska M., *Klauzula generalna fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia w sprawach administracyjnych przedsiębiorców*, „Administracja” 2010, nr 4.
- Szczepaniak J., *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Glosa” 1999, nr 1.
- Szczurek B., *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Szerszeniewicz G.F., *Obszcząca teoria prawa*, Moskwa 1910.
- Szustek-Janowska M., *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Lublin 2005.
- Szydlik-Brudny J., *Reguły walidacyjne i reguły egzekucyjne stosowane w rozwiązywaniu problemów dogmatyki prawnej z punktu widzenia metodologii*, „Studia z Zakresu Nauk Prawnoustrojowych. Miscellanea” 2015, nr 5(12).
- Ślifirczyk M., *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Śmiałowski J., Lang W., Delorme A., *Z zagadnień nauki o normie prawnej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1961.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Tischner J., *Prawa człowieka z katolickiej perspektywy*, „Szkoła Praw Człowieka. Teksty wykładów”, z. 1, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Agencja EXIT, Warszawa 1998.
- Trzeciński J., *Rzeczpospolita Polska dobrem wspólnym wszystkich obywateli*, RPEiS 2018, nr 1.
- Tuleja P., *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności, wybrane problemy*, Zakamycze, Kraków 2003.
- Ura E., Ura E., *Prawo administracyjne*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1999.
- Wach S., *Administracyjno-prawne ograniczenia wolności jednostki w Polsce*, [w:] E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz (red.), *Prawne aspekty wolności. Zbiór studiów*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2008.
- Wersalski M., *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1973.
- Weralski M. (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 1, Instytucje ogólne*, Wrocław 1982.
- Wiatrowski R., *Istota i charakter prawny tak zwanej milczącej interpretacji podatkowej*, RPEiS 2009, R. 71, z. 3.
- Wiśniewski J., *Prawo cywilne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1964.
- Wiśniewski L., *Prawo a wolność człowieka – pojęcie i konstrukcja prawna*, [w:] idem (red.), *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, Wydawnictwa Sejmowe, Warszawa 1997.
- Wiśniewski L., *Wolność i prawa jednostki oraz ich gwarancje w praktyce*, [w:] A. Preisner, T. Zalański (red.), *Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2005.

- Woleński J., *Logiczne problemy wykładni prawa*, ZNUJ.PP, z. 56.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Wołowicz T., *Umorzenie zaległości podatkowej a pojęcie interesu publicznego i interesu strony*, „Zeszyty Naukowe WSEI. Seria Ekonomia” 2017, nr 13–14 (1–2).
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa 2000.
- Wronkowska S., *Analiza pojęcia prawa podmiotowego*, UAM, Poznań 1973.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1974.
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 1997.
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 2001.
- Wróblewski J., *Interpretatio extensiva*, RPEiS 1965, R. 27, z. 1.
- Wróblewski J., *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie*, [w:] A. Łopatka (red.), *Metody badania prawa*, Ossolineum, Wrocław 1973.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1988.
- Wróblewski J., *Wstęp do prawoznawstwa*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 1977.
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1959.
- Wyrzykowski M., *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 1986.
- Zaradkiewicz K., *Instytucjonalizacja wolności majątkowej. Koncepcja prawa podstawowego własności i jej urzeczywistnienie w prawie prywatnym*, Wydawnictwo TK, Warszawa 2013.
- Zieliński E., *Nauka o państwie i polityce*, Dom Wydawniczy „Elipsa”, Warszawa 2001.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Ziemiński Z., *Logiczne podstawy prawoznawstwa: wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1966.
- Ziemiński Z., *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1974.
- Ziemiński Z., *O aparaturze pojęciowej dotyczącej sytuacji prawnych*, PiP 1985, z. 3.
- Ziemiński Z., *O metodzie analizowania „stosunku prawnego”*, PiP 1967, nr 2.
- Ziemiński Z., *O pojmowaniu celu, zadania, roli i funkcji prawa*, PiP 1987, z. 12.
- Ziemiński Z., *Teoria prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa–Poznań 1978.
- Ziemiński Z., *Teoria prawa*, Warszawa–Poznań 1977.
- Ziemiński Z., *Uprawnienia a obowiązki: przyczynek do analizy stosunku prawnego*, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza, Poznań 1962.
- Zimmermann J., *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Zimmermann J., *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 1996 roku, IV SA 846/95*, OSP 1997, nr 4, poz. 83.

- Zimmermann J., *Konstrukcja interesu prawnego w sferze działań Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] H. Olszewski, B. Popowska (red.), *Gospodarka – Administracja – Samorząd*, Printer, Poznań 1997.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.
- Zmierczak M., *Prawo – ograniczenie czy warunek wolności?*, [w:] E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz (red.), *Prawne aspekty wolności. Zbiór studiów*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2008.
- Zubik M., *Prawo konstytucyjne współczesnej Polski*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Żurawik A., „*Interes publiczny*”, „*interes społeczny*” i „*interes społecznie uzasadniony*”. *Próba dookreślenia pojęć*, RPEiS 2013, R. 75, nr 2.

Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 2009 r. Nr 114, poz. 946.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. z 2021 r. poz. 735.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 2024 r. poz. 1061.
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2024 r. poz. 859.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2024 r. poz. 596.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2024 r. poz. 854.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2024 r. poz. 879.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłoszeniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2024 r. poz. 935.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2024 r. poz. 356.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2024 r. poz. 361.
- Ustawa z dnia 4 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2017 r. poz. 2168.
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r. poz. 1197.
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, Dz. U. z 2023 r. poz. 1720.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2024 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. z 2023 r. poz. 702.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 18 października 2016 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od sprzedaży detalicznej, Dz. U. z 2016 r. poz. 1723.

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2016 r. poz. 283.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 listopada 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego, Dz. U. z 2020 r. poz. 2054.

Wykaz orzecnictwa

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Wyrok TSUE z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie C-165/86 ECR [1988] 01471 *Société Lelesportefeuille „Intiem” CV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECR [1988] 01471.

Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie C-37/16, SAWP. ZOTSiS 2017/1/I-22, LEX nr 2188417.

Trybunału Konstytucyjnego

Wyrok TK z dnia 23 marca 1999 r., K 2/98, OTK 1999, nr 3, poz. 38.

Wyrok TK z dnia 25 maja 1999 r., K 33/00, OTK 2001, nr 7, poz. 217.

Wyrok TK z dnia 15 listopada 2000 r., P/12/99, OTK 2000, nr 7, poz. 260.

Wyrok TK z dnia 4 kwietnia 2001 r., K 11/00, OTK ZU 2001, nr 3, poz. 54.

Wyrok TK z dnia 22 października 2001 r., SK 16/01, OTK 2001, nr 7, poz. 214.

Wyrok TK z dnia 29 stycznia 2002 r., K 19/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 1.

Wyrok TK z dnia 5 marca 2003 r., K 7/01, OTK-A 2008, nr 4, poz. 62.

Wyrok TK z dnia 20 marca 2006 r., K 17/05, OTK-A 2006, nr 3, poz. 30.

Wyrok TK z dnia 30 października 2006 r., P 10/06, OTK-A 2006, nr 9, poz. 128.

Wyrok TK z dnia 23 czerwca 2009 r., K 54/07, OTK-A 2009, nr 6, poz. 86.

Wyrok TK z dnia 9 lipca 2009 r., SK 48/05, OTK-A 2009, nr 7, poz. 108.

Wyrok TK z dnia 10 marca 2010 r., U 5/07, OTK ZU 2010, nr 3/A, poz. 20.

Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12, Dz. U. z 2014 r. poz. 1663.

Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2014 r., K 52/13, OTK-A 2014, nr 11, poz. 118.

Orzeczenie TK z dnia 28 maja 1991 r., K 1/91, OTK 1991, poz. 4.

Orzeczenie TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, poz. 12.

Orzeczenie TK z dnia 20 listopada 1995 r., K 23/95, OTK 1995, nr 3, poz. 14.

Orzeczenie TK z dnia 17 lipca 1996 r., K 8/96, OTK 1996, nr 4, poz. 32.

Orzeczenie TK z dnia 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, OTK ZU 2001, nr 3, poz. 56.

Sądu Najwyższego

- Wyrok SN z dnia 22 sierpnia 1991 r., III ARN 26/91, LEX nr 30655, POP 1992, z. 2.
Wyrok SN z dnia 18 listopada 1993 r., III ARN 49/93.
Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, OSNP 1996, nr 11, poz. 151.
Wyrok SN z dnia 11 października 2000 r., III CKN 263/00.
Wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., III RN 135/01, OSNP 2003, nr 13, poz. 300.
Wyrok SN z dnia 7 marca 2003 r., III RN 40/02, OSNP 2004, nr 7, poz. 113.

Sądów administracyjnych

- Uchwała NSA z dnia 12 grudnia 2005 r., II OPS 4/05, ONSAiWSA 2006, nr 2, s. 37, LEX nr 167966.
Uchwała NSA z dnia 1 marca 2010 r., II FPS 9/09, POP 2010, z. 3.
Uchwała NSA z dnia 26 maja 2018 r., I FPS 8/07, LEX nr 378011.
Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 12 marca 1999 r., I SA/Po 1233/98, LEX nr 37857.
Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 14 marca 1995 r., SA/Sz 98/95, POP 1998, z. 3.
Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 200/6/168, LEX nr 36843.
Wyrok NSA w Lublinie z dnia 18 czerwca 1999 r., I SA/Lu 452/98, LEX nr 37895.
Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 23 września 1999 r., SA/Sz 1116/98, LEX nr 39718.
Wyrok NSA z dnia 26 października 1999 r., IV SA 1693/97, LEX nr 48702.
Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 1999 r., III SA 1350/99, LEX nr 42861.
Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 25 lutego 2000 r., I SA/Wr 1000/98, LEX nr 40742.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 marca 2000 r., III SA 1546/99, ONSA 2001, nr 2, poz. 84, M. Pod. 2000, nr 8, poz. 3.
Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2000 r., I SA/Wr 31/99, M. Pod. 2000, nr 12, s. 40.
Wyrok NSA w Katowicach z dnia 23 maja 2000 r., I SA/Ka 2115/98, LEX nr 43378.
Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 20 września 2000 r., SA/Sz 892/99, LEX nr 970126.
Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2001 r., III SA 2842/99, POP 2001/6/61, LEX nr 46965.
Wyrok NSA w Łodzi z dnia 24 kwietnia 2002 r., I SA/Łd 1152/00, ONSA 2003, nr 2, poz. 81.
Wyrok NSA w Katowicach z dnia 24 maja 2002 r., SA/Ka 738/01, LEX nr 7779.
Wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03, M. Pod. 2005/1/55, LEX nr 134097.
Wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 28 października 2003 r., SA/Bd 1830/03, POP 2004, z. 1, s. 3.
Wyrok NSA z dnia 4 maja 2005 r., FSK 1999/04, LEX nr 177353.
Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I FSK 44/05, LEX nr 176684.

- Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2005 r., I FSK 373/05, LEX nr 187695.
- Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., I FSK 401/05, LEX nr 187607.
- Wyrok NSA z dnia 9 października 2006 r., FSK 1/06, POP 2007, z. 5.
- Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2007 r., II FSK 256/06, LEX nr 317885.
- Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1624/07, LEX nr 518744.
- Wyrok NSA z dnia 10 marca 2009 r., I FSK 31/08, LEX nr 537191.
- Wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., II FSK 1683/08, LEX nr 575736.
- Wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2009 r., II FSK 1924/07, LEX nr 496215.
- Wyrok NSA z dnia 8 maja 2009 r., I FSK 166/08, LEX nr 524831, POP 2009, z. 5.
- Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2010 r., I FSK 1124/09, LEX nr 643155, POP 2011, z. 3.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2010 r., I OSK 860/10, LEX nr 745350.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2010 r., I OSK 1465/10, LEX nr 745033.
- Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2010 r., II FSK 1722/09, LEX nr 1135981.
- Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2011 r., II FSK 2046/09, LEX nr 1081293.
- Wyrok NSA z dnia 12 maja 2011 r., I OSK 1043/10, LEX nr 1080857.
- Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2011 r., I OSK 1278/10, LEX nr 1082618.
- Wyrok NSA z dnia 4 października 2011 r., I OSK 1072/10, LEX nr 1094528.
- Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2011 r., I OSK 938/11, LEX nr 1149461.
- Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1858/10, LEX nr 1291557.
- Wyrok NSA z dnia 12 marca 2014 r., I GSK 533/2, LEX nr 596915.
- Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2014 r., II FSK 1886/12, LEX nr 1500151.
- Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2015 r., I FSK 443/14, CBOSA, LEX nr 1755901.
- Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., I FSK 390/14, LEX nr 1783228.
- Wyrok NSA z dnia 20 listopada 2015 r., II OSK 688/14, LEX nr 2002223.
- Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2016 r., II FSK 3001/13, LEX nr 2033551.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2016 r., I OSK 1382/14, LEX nr 2032712.
- Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., II FSK 2474/15, LEX nr 2021630.
- Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., II GSK 13/16, LEX nr 2419463.
- Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r., II FSK 3333/15, LEX nr 2424528.
- Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2018 r., FSK 1187/07, LEX nr 786893.
- Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., II FSK 1929/19, LEX nr 2775847.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 stycznia 2004 r., I SA/Po 1069/02, LEX nr 558095.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 maja 2004 r., III SA 2919/03, LEX nr 154069, POP 2005, z. 4.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lipca 2006 r., III SA/Wa 1411/06, M. Pod. 2006, nr 10, poz. 35, LEX nr 194270.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 stycznia 2007 r., I SA/Bk 434/06, LEX nr 278881.

- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2008 r., VI SA/Wa 821/08, LEX nr 494609.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 września 2008 r., I SA/Bk 198/08, LEX nr 438085.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 lutego 2009 r., I SA/Bk 428/08, LEX nr 1029996.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 kwietnia 2009 r., I SA/Go 802/08, LEX nr 1032396.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2009 r., I SA/Łd 173/09, LEX nr 534559.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2010 r., III SA/Wa 610/10, LEX nr 658146.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 marca 2011 r., III SA/Lu 435/10, LEX nr 1119924.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 marca 2011 r., I SA/Sz 860/10, LEX nr 894197.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 maja 2011 r., I SA/Bk 745/10, LEX nr 795545.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 czerwca 2011 r., I SA/Gd 184/11, LEX nr 990492.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 października 2012 r., I SA/Po 520/12, LEX nr 1239731.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2012 r., I SA/Wr 1106/12, LEX nr 1248208.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/Po 860/12, LEX nr 1311100.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2014 r., I SA/Kr 1937/13, LEX nr 1497577.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Op 338/13, LEX nr 1432559.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 lutego 2014 r., I SA/Po 718/13, LEX nr 1434890.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., I SA/Kr 1354/13, LEX nr 1467457.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2014 r., I SA/Wr 1186/13, LEX nr 1490186.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2014 r., I SAB/Wr 9/14, LEX nr 1492869.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r., II SA/Po 332/14, LEX nr 1503880.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1157/15, LEX nr 2014272.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 stycznia 2016 r., I SA/Wr 527/16, LEX nr 2144507.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Łd 12/16, LEX nr 2018788.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lipca 2016 r., VII SA/Wa 2007/15, LEX nr 2090319.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/Rz 392/16, LEX nr 2096841.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 września 2016 r., I SA/Go 200/16, LEX nr 2150620.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 października 2016 r., I SA/Gd 908/16, LEX nr 215387.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 września 2017 r., I SA/Kr 766/17, LEX nr 2393213.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2017 r., III SA/Wa 3476/16, LEX nr 2424720.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2018 r., III SA/Wa 848/08, LEX nr 465705.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 października 2018 r., II SA/Kr 911/18, LEX nr 2576795.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2018 r., I SA/Łd 510/18, LEX nr 2608699.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 września 2019 r., I SA/Bd 329/19, LEX nr 2723430.

- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 października 2019 r., I SA/Go 607/19, LEX nr 2741093.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 listopada 2019 r., III SA/Kr 1022/19, LEX nr 2758996.
- Postanowienie NSA z dnia 26 sierpnia 2009 r., II OZ 703/09, LEX nr 552947.
- Postanowienie NSA z dnia 27 stycznia 2012 r., II FSK 1374/10, LEX nr 1113591.
- Postanowienie NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FW 2/14, LEX nr 1564083.
- Postanowienie NSA z dnia 21 września 2015 r., I FSK 864/14 LEX nr 2295529.
- Postanowienie WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 13/17, LEX nr 2370938.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 20 lutego 2020 r., I ACa 503/19, LEX nr 3021146.

Wykorzystane postępowania innych organów

- Interpretacja Dyrektora KAS nr 0115-KDIT3.4011.101.2019.1.DP z dnia 16 kwietnia 2019 r., LEX nr 492583.
- Interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 12 września 2008 r., ITPP3/443-155/08/ZG, LEX nr 23085.
- Pismo z dnia 21 maja 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu ILPP2/443-352/09-2/ISN, LEX nr 23769.
- Pismo z dnia 27 lipca 2005 r. Urząd Skarbowy PD2/415-28/05, LEX nr 14907.
- Pismo z dnia 3 marca 2016 r. Izby Skarbowej w Katowicach IBPB-1-1/4511-788/15/ZK, LEX nr 301812.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 1 grudnia 2016 r., 232/G/281/P/16.

Inne źródła

- Doroszewski W., *Słownik języka polskiego*, przedruk elektroniczny, Warszawa 2000.
- Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, t. 2, Warszawa 2003.
- NIK, Informacja o wynikach kontroli, nr ewid. 146/2018/P/17/088/LOL.
- Popławski M., *Niewłaściwe roszczenia podatkowe pojęcie, specyfika i przyczyny powstania*, <https://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law-doplnek/files/pdf/Poplawski.pdf>
- Projekt ustawy: <http://www.sejm.gov.pl/Semj8.nsf/druk.xsp?nr=3788>
- Projekt ustawy: Karta Praw Podatnika: [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1306-2019/\\$file/8-020-1306-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1306-2019/$file/8-020-1306-2019.pdf)
- Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/>
- Strona Sejmu Rzeczpospolitej: <http://orka.sejm.gov.pl/>

W zakresie prawa podatkowego problematyka dotycząca uprawnień podatnika w zobowiązaniu podatkowym nie była do tej pory przedmiotem licznych analiz i opracowań. [...]

Autor wskazał [...], że nadrzędnym celem badawczym rozprawy jest zbadanie komponentów i struktury uprawnienia podatnika oraz przyjęcie klasyfikacji uprawnień podatnika, która pozwoli na kompleksową analizę uprawnienia pod kątem przyjętej klasyfikacji i charakteru prawnego na każdym etapie zobowiązania podatkowego.

Z recenzji dr. hab. Jacka Wantocha-Rekowskiego, prof. UMK

Wartością recenzowanej pracy naukowej jest szeroki zakres przeprowadzanych badań w oparciu o literaturę przedmiotu, orzecznictwo (Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych) oraz akty normatywne pozwalający ukazać podjęty problem badawczy w szerokiej perspektywie. [...]

Nie ulega wątpliwości, że jest to opracowanie będące oryginalną pracą prawniczą, zawierające wiele cennych spostrzeżeń, autorskich wniosków i rozważań pobudzających do refleksji nad koncepcją uprawnień podatnika.

Z recenzji dr. hab. Anny Zalcewicz, Politechnika Warszawska