# POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU

MAREK KALINOWSKI

## SPIS TREŚCI

1. Normatywne ujęcie przedmiotu podatku ..... 4

2. Pojęcie przedmiotu podatku w polskiej nauce prawa podatkowego ..... 7

3. Pojęcie przedmiotu podatku w nauce prawa podatkowego innych państw ..... 10

4. Podsumowanie ..... 15

## 1. NORMATYWNE UJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU

Przedmiot podatku jest jednym z podstawowych elementów konstrukcji podatku. W tekście ustaw podatkowych jest on unormowany z różnym stopniem szczegółowości i wyrazistości, co skłania niekiedy do refleksji, iż sposób jego normowania nie jest zadowalający[1].

Analiza ustaw podatkowych prowadzi do wniosku, że w tekstach aktów normatywnych regulujących poszczególne podatki sposób unormowania przedmiotu podatku jest bardzo zróżnicowany.

W ustawach podatkowych ustawodawca stosunkowo rzadko używa zwrotu „przedmiotem opodatkowania jest"[2]. Znacznie częściej spotykanym zwrotem normatywnym poprzedzającym określenie przedmiotu opodatkowania jest zwrot „opodatkowaniu podlega", który używany jest również w przepisach normujących podmiot podatku[3]. Niekiedy ustawodawca posługuje również innymi zwrotami, takimi, jak choćby „ustawa reguluje opodatkowanie (...) niektórych przychodów (dochodów)"[4].

Również sam sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania jest zróżnicowany.

---

[1] A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, pod red. M. Weralskiego, s. 167.

[2] Por. np. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 ze zm.); art. 8 ust. 1-5 i art. 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., nr 3, poz. 11).

[3] A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op.cit., s. 168.

[4] Por. art. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. nr 144 poz. 930 ze zm.). Podobny zwrot został również użyty na gruncie art. 1 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. nr 183, poz. 1353 ze zm.).

Przepis art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[5] stanowi, że „opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody". W przepisie tym przedmiot opodatkowania został zatem określony jako dochód. Podobnego rodzaju ujęcie przedmiotu opodatkowania występuje w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym „przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód". W tych podatkach przedmiot podatku został zatem ujęty w sposób urzeczowiony, jako dochód.

Także w podatku od nieruchomości przedmiot podatku został ujęty w sposób urzeczowiony. Zgodnie bowiem z przepisem art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1) grunty;

2) budynki lub ich części;

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Taki sam sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania występuje na gruncie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym. W świetle art. 1 ust. 1 pierwszej ze wskazanych ustawy, przedmiotem opodatkowania są bowiem grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Natomiast zgodnie dnie z art. 1 ust. 1 drugiej ze wskazanych ustaw, przedmiotem opodatkowania są lasy.

Podobnie został określony przedmiot podatku na gruncie przepisów regulujących podatek od środków transportowych, w którym przedmiotem opodatkowania zostały ustanowione określone ustawowo środki transportowe[6].

W końcu, w podobny sposób ujęty został przedmiot podatku na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w który za przedmiot podatku zostały uznane czynności prawne, zmiany umów oraz orzeczenia sądów[7].

Inaczej przedmiot podatku został unormowany na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 5 tej ustawy, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2) eksport towarów;

3) import towarów;

4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

[5] Dz.U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 ze zm.
[6] Por. art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
[7] Por. art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W podobny sposób został uregulowany przedmiot podatku akcyzowego, którym są określone zdarzenia o zróżnicowanym charakterze prawnym lub faktycznym[8].

Tożsamy do przedstawionego wyżej sposób zdefiniowania przedmiotu podatku występuje również na gruncie podatku od gier. Zgodnie bowiem z art. 71 ust. 2 ustawy o grach hazardowych, przedmiotem opodatkowania w tym podatku są czynności polegające na urządzaniu gier lub też udziale w grach.

W końcu, również w przepisach regulujących opłatę targową, miejscową oraz uzdrowiskową, za przedmiot opodatkowania zostały uznane określone zdarzenia.

W jeszcze inny sposób został unormowany przedmiot podatku w przepisach normujących podatek od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 tego aktu, opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlega nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych wskutek określonych w tych przepisach zdarzeń cywilnoprawnych.

Z kolei w ustawie o podatku tonażowego, za przedmiot podatku został uznany dochód osiągany przez określone podmioty[9]. Przepis ten można zatem odczytać w ten sposób, iż ustanawia przedmiotem podatku osiąganie dochodu.

W podobny sposób przedmiot podatku został ujęty w przepisach regulujących opłatę od psów, w których przedmiotem tym jest posiadanie psa[10].

Analiza przywołanych wyżej przepisów prowadzi do wniosku, że ustawodawca w trojaki sposób definiuje przedmiot podatku.

Pierwszą grupą wypowiedzi normatywnych stanowią te, w których przedmiot podatku ujmowany jest w sposób urzeczowiony. Taki zabieg legislacyjny został wykorzystany np. w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych, w których za przedmiot podatku został uznany dochód, oraz na gruncie podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, czy w końcu na gruncie podatku od środków transportowych, w których przedmiotem podatku są określone składniki majątku.

Do drugiej grupy wypowiedzi normatywnych należy zaliczyć te, w których za przedmiot podatku zostały uznane określone zdarzenia. Ustawodawca posłużył się nimi m.in. w przepisach regulujących podatek od towarów i usług, podatku akcyzowego, czy też podatek od gier.

W końcu, trzecią grupę wypowiedzi normatywnych stanowią te, w których przedmiot podatku został unormowany w sposób najbardziej rozbudowany. W pierwszej kolejności ustawodawca określił zdarzenia stanowiące przedmiot podatku, a następnie wskazał „obiekty" do których zdarzenia te

[8] Por. art. 8 ust. 1-2 ustawy o podatku akcyzowym.
[9] Por. art. 1 ustawy o podatku tonażowym.
[10] Por. art. 18a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

odnoszą się. Taki sposób unormowania przedmiotu podatku występuje w podatku od spadków i darowizn, podatku tonażowego, czy też w opłacie od psów.

## 2. POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU W POLSKIEJ NAUCE PRAWA PODATKOWEGO

Także w literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa podatkowego przedmiot podatku definiowany jest w sposób zróżnicowany. Co więcej, analiza wypowiedzi przedstawicieli doktryny prawa podatkowego wskazuje, że owo zróżnicowanie stanowi w jakimś stopniu refleks stanu pozytywnego prawa podatkowego.

Zatem również w literaturze można znaleźć grupę wypowiedzi, w których przedmiot podatku traktowany jest w sposób „urzeczowiony". Tytułem przykładu można wskazać, że dla E. Strasburgera przedmiotem podatku jest „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku", czy też „każda rzecz, do której przytwierdzony jest podatek"[11].

Po części do tej grupy wypowiedzi można także zaliczyć wypowiedź Z. Fedorowicza. Dla tego autora przedmiotem podatku są „rzeczy fizyczne lub zdarzenia (akty i czynności prawne), z którymi wiąże się powstanie obowiązku podatkowego"[12]. Jednakże to ujęcie przedmiotu podatku różni się od poprzedniego, że za przedmiot podatku uznawane są również zdarzenia (akty i czynności).

Kolejna grupa wypowiedzi dotyczących przedmiotu podatku charakteryzuje się tym, że za przedmiot ten uznawane są zjawiska, czy też zdarzenia. Według K. Ostrowskiego, „przedmiotem opodatkowania jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego"[13]. Z kolei N. Gajl stwierdza, że „przedmiotem podatku jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której norma prawna łączy powstanie obowiązku podatkowego u określonych podmiotów"[14]. Dla B. Brzezińskiego „najkrótsza definicja przedmiotu podatku sprowadza się do stwierdzenia, że „przedmiotem podatku jest to, od czego płacony jest podatek". Autor ten wyjaśnia ponadto, że jest to sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem przepisy prawa wiążą obowiązek zapłaty podatku[15].

Natomiast C. Kosikowski definiuje przedmiot podatku jako „stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa łączy powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego (tzw.

[11] E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924, s. 191.
[12] Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396.
[13] K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 146.
[14] N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 206-207.
[15] B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 52-53.

podatkowy stan faktyczny)"[16]. Także według W. Nykiela, podmiot podatku to określona w hipotezie normy podatkowoprawnej sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem norma ta wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego. Dodatkowo, autor ten wskazuje, że przedmiotu tego nie można utożsamiać z przedmiotem w sensie fizycznym[17].

Wspólną cechą tej drugiej grupy wypowiedzi jest to, że traktują one przedmiot podatku jako szeroko rozumiane zdarzenie, czy też zjawisko, unormowane w hipotezie normy podatkowo-prawnej, z którego zaistnieniem norma ta wiąże albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też powstanie zobowiązania podatkowego, czy też obowiązku zapłaty podatku.

W końcu, według A. Kosteckiego, który jest autorem najszerszej wypowiedzi dotyczącej analizowanego zagadnienia, przedmiot opodatkowania to część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowo-prawnej, która określa zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto z reguły również i przedmiot tego zachowania się, w postaci dobra materialnego lub niematerialnego[18]. Dalej stwierdza on, że skutkiem zaistnienia tego stanu faktycznego w części odpowiadającej przedmiotowi opodatkowania jest zawiązanie stosunku prawno-podatkowego, który określić można jako stosunek pierwszego stopnia, a zarazem jako powstanie obowiązku podatkowego[19].

Podobnie przedmiot podatku rozumiany jest przez A. Gomułowicza i J. Małeckiego[20]. Autorzy ci stwierdzają, że przedmiot opodatkowania należy rozumieć jako taką część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowoprawnej, która określa nie tylko zachowanie się podmiotu podatku, ale także obiekt tego zachowania się w postaci dobra materialnego lub niematerialnego.

Wspólną cechą tej ostatniej grupy wypowiedzi jest to, że traktują one przedmiot podatku jako pewne zdarzenie, którego zajście wywołuje określone skutki w sferze prawa podatkowego. Przy tym, skutkiem tym ma być albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też powstanie obowiązku zapłaty podatku, czy też obowiązku świadczenia podatkowego. Zdarzenia te są w jakiś sposób powiązane pewnymi obiektami (przedmiotami). W tym ujęciu przedmiot podatku traktowany jest jako złożony wewnętrznie element konstrukcji podatku. Z jednej strony składa się na niego zachowanie się podmiotu podatkowego, z drugiej zaś - przedmiot, czy też obiekt, którego dotyczy to zachowanie[21].

Powyższa analiza wypowiedzi doktrynalnych dotyczących przedmiotu podatku wskazuje, że można wyróżnić trzy wyraźne grupy poglądów dotyczących tego elementu konstrukcji podatku. Pierwsza z nich charakteryzuje się tym, iż przedmiot podatku jest w nich ujmowany jako pewien,

[16] C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 86.
[17] W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku* (w:) System prawa finansowego, t. III, Prawo daniowe, pod red. L. Etela, Warszawa 2010, s. 31.
[18] A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op. cit., s. 190.
[19] Ibid., s. 191.
[20] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 118.
[21] A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op. cit., s. 177; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, op. cit., s. 118.

szeroko rozumiany, obiekt. Do drugiej grupy poglądów należy zaliczyć te, w których przedmiot podatku traktowany jest jako określone zdarzenie, którego zaistnienie powoduje określone skutki w sferze prawa podatkowego. W końcu, do trzeciej grupy poglądów dotyczących przedmiotu podatku należy zaliczyć te z nich, w których przedmiot podatku traktowany jest jako złożony wewnętrznie element konstrukcji podatku, na który składają się: zachowanie się podmiotu podatkowego, z drugiej zaś - przedmiot, czy też obiekt, którego dotyczy to zachowanie.

Szczegółowa analiza przytoczonych wyżej wypowiedzi prowadzi do wniosku, że jedynie pierwsza ich grupa w znaczący sposób odbiega od dwóch pozostałych. Jak wskazano wyżej, dla E. Strasburgera przedmiot podatku to „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku", czy też „każda rzecz, do której przytwierdzony jest podatek". Także dla Z. Fedorowicza, przedmiotem podatku są rzeczy fizyczne lub zdarzenia, z którymi także związany jest skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego.

W wypowiedziach tych można dostrzec bardzo silne nawiązanie do sposobu określenia przedmiotu podatku występującego w ustawach podatkowych, w których deklarowanym wprost przedmiotem podatku bywały albo szeroko rozumiane „obiekty" (np. dochody majątek itp.), albo też określone zdarzenia (np. sprzedaż, nabycie, posiadanie itp.).

Ze względu na to, że przywołani autorzy nie wyjaśniają szerzej swoich poglądów na przedmiot podatku, można byłoby uznać, że postrzegają oni przedmiot podatku w sposób charakterystyczny dla ekonomicznej nauki podatku, ujmując go w sposób urzeczowiony.

Nie wyklucza to możliwości uznania, że zaprezentowane wyżej podejście stanowi jedynie pewien skrót myślowy. W takim wypadku można byłoby dojść do wniosku, że stwierdzenie E. Strasburgera, iż przedmiot podatku to „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku", oznacza, że autor ten wyraźnie wiąże z przedmiotem podatku powstanie skutku w postaci „powstania podatku". Jeśli zaś weźmie się pod uwagę to, że podatek stanowi określonego rodzaju świadczenie, wypowiedź tę będzie należało zinterpretować w ten sposób, że za przedmiot podatku uznawany jest w niej ten element konstrukcji, którego wystąpienie powoduje powstanie obowiązku spełnienia świadczenia podatkowego w ramach stosunku podatkowoprawnego. Jeśli zaś uwzględni się, że stosunek podatkowoprawny, tak jak każdy inny stosunek prawny zawiązuje się wskutek zajścia określonego zdarzenia prawnego, to w konsekwencji całą przytoczoną wypowiedź będzie należało rozumieć w ten sposób, iż przedmiot podatku to pewnego rodzaju zdarzenie prawne, którego zajście powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku.

W swojej wypowiedzi E. Strasburger wskazuje również, że przedmiotem podatku są „rzeczy". Jednakże skutku w postaci powstania obowiązku zapłaty nie może wywołać rzecz jako taka, lecz pewne, szeroko rozumiane zdarzenie, które z tą rzeczą się wiąże. Stąd też należałoby stwierdzić, że uznanie za przedmiot podatku rzeczy stanowi pewien skrót myślowy. W istocie, przedmiotem podatku

byłoby zdarzenie prawne wiążące się z tą rzeczą, którego wystąpienie u podatnika powoduje – jak to jest ujmowane w literaturze – „powstanie podatku, czy też obowiązku zapłaty podatku.

W podobny sposób należałoby również rozumieć wypowiedź Z. Fedorowicza, który - podobnie jak E. Strasburger – uznaje za przedmiot podatku rzeczy fizyczne lub zdarzenia, z którymi także związany jest skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego.

Z kolei autorzy, którzy uznają za przedmiot podatku zdarzenia, czy też zjawiska, z wystąpieniem których norma podatkowoprawna wiąże albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też zobowiązania podatkowego, także nawiązują w swych wypowiedziach do przedmiotów podatku rozumianych w sposób urzeczowiony. Przykładowo, B. Brzeziński wskazuje, że przedmiot podatku stanowi to, od czego płacony jest podatek. Tę wypowiedź należy również potraktować jako pewnego rodzaju skrót myślowy i interpretować ją w kontekście całej wypowiedzi dotyczącej przedmiotu podatku. Stąd też, skoro autor ten wskazuje, że przedmiotem podatku jest to od czego płacony jest podatek, a następnie stwierdza, że przedmiotem tym są określone zdarzenia, to błędem byłoby przypisywanie mu, iż uznaje, że podatek płacony jest od tego zdarzenia. Należy raczej wypowiedź tę rozumieć w ten sposób, że to zajście zdarzenia powoduje obowiązek zapłaty podatku, natomiast owo zdarzenie wiąże się tym, od czego płacony jest podatek. Zatem cała ta wypowiedź powinna być rozumiana w ten sposób, że przedmiotem podatku są określone zdarzenia związane w określony sposób z pewnymi obiektami, których wystąpienie u podatnika powoduje powstanie określonego skutku prawnego w sferze prawa podatkowego. Natomiast ta część wypowiedzi, w której jako przedmiot podatku traktowane jest od czego płacony jest podatek powinna być również rozumiana jako pewnego rodzaju skrót myślowy, wskazujący na tę okoliczność, iż w procesie ustalania kwoty zobowiązania podatkowego to właśnie obiekt owego zachowania zostaje poddany kwantyfikacji, zaś jego wielkość, czy też wartość decyduje o wielkości świadczenia podatkowego. Zatem zarówno o tym, czy powstanie zobowiązanie podatkowe, oraz jaka będzie wielkość świadczenia podatkowego, decyduje okoliczność, czy będzie istniał przedmiot podatku oraz jaki będzie jego rozmiar.

Tym samym należy uznać, że mimo pewnych różnić w werbalnym ujęciu przedmiotu podatku, polska doktryna prawa podatkowego ujmuje przedmiot podatku jako konstrukcję o charakterze złożonym, na którą składa się zdarzenie prawnie relewantne, oraz jakich obiekt, do którego odnosi się owo zdarzenie.

## 3. POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU W NAUCE PRAWA PODATKOWEGO INNYCH PAŃSTW

O ile we współczesnej polskiej nauce prawa podatkowego przedmiot podatku rozumiany jest zazwyczaj jako określone zdarzenie podlegające opodatkowaniu, o tyle w nauce prawa podatkowego innych państw nie zawsze przedmiot podatku rozumiany jest w taki właśnie sposób. Wyraźnie inne ujęcie przedmiotu podatku występuje we francuskiej nauce prawa podatkowego. G. Gest i G. Tixier stwierdzają, że przedmiotem podatku jest np. nieruchomość, towar, dochód, czy też majątek[22]. Według tych autorów, samo stwierdzenie istnienia przedmiotu opodatkowania nie ma jednak żadnych konsekwencji podatkowych. Co najwyżej można go uznać za przyczynę materialną opodatkowania. Aby określona osoba mogła zostać podatnikiem, musi zajść zdarzenie, akt lub sytuacja, która spowoduje powstanie zobowiązania na rzecz państwa. Te zaś noszą nazwę faktu generującego podatek („fait générateur de l'impôt)[23], który jest przyczyną prawną tego podatku[24]

Z kolei L. Mehl i P. Beltrame określają przedmiot podatku jako element lub zbiór elementów mających wartość ekonomiczną, poprzez które ustala się podstawę opodatkowania w trakcie operacji nakładania podatku[25]. Ci ostatni autorzy wskazują przykładowo, że w podatku obrotowym przedmiotem opodatkowania jest obrót, zaś podstawę opodatkowania stanowi obrót osiągnięty w pewnym okresie[26]. Z kolei w podatku akcyzowym przedmiotem opodatkowania jest produkt, zaś podstawa opodatkowania może być mierzona czy to ilością, czy też wartością tego produktu[27]. Natomiast, jak wskazują ci autorzy, w podatku od spadków przedmiotem opodatkowania jest majątek zmarłego, zaś podstawę opodatkowania stanowi czysta wartość tego majątku[28]. W końcu, w podatkach dochodowych przedmiot podatku stanowi dochód, zaś podstawę opodatkowania ustala się jako wielkość tego dochodu zrealizowanego w roku podatkowym[29].

Jak wyjaśniają przywołani autorzy, przedmiot podatku i podstawa opodatkowania mają taką samą naturę. Są to pojęcia ogólne i abstrakcyjne. Są to ponadto wielkości rachunkowe, albo co najmniej dające się wyrazić cyfrowo. Ponadto mają one tę samą naturę, co zasoby ekonomiczne obciążone podatkiem, są to zatem: dochód zrealizowany, wielkość obrotu, dochód wydatkowany czy majątek[30].

Powyższa wypowiedź jest jednymi z niewielu we francuskiej nauce prawa podatkowego, które w sposób wyraźny określają przedmiot podatku. Natomiast jest on najczęściej jedynie wzmiankowany

[22] G. Gest, G. Tixier, *Manuel de dront fiscal*, LGDJ, Paryż 1986, s. 155.
[23] Pojęcie to jest również tłumaczone na język polski jako zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.
[24] Ibidem, s. 155.
[25] L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, PUF, Paryż 1984, s. 79.
[26] Ibidem, s. 83.
[27] Ibidem, s. 83.
[28] Ibidem, s. 84.
[29] Ibidem. s. 84.
[30] Ibidem, s. 84.

przy okazji omawiania zagadnienia ustalania podstawy opodatkowania. Przy tym, z kontekstu tych wypowiedzi wynika, że ta ostatnia operacja polega właśnie na ustaleniu wielkości przedmiotu podatku[31].

Z powyższego przeglądu wynika zatem bardzo wyraźnie, że we francuskiej doktrynie prawa podatkowego przedmiot podatku rozumiany jest w sposób urzeczowiony, jako szeroko rozumiany obiekt mający wartość ekonomiczną i stąd podlegający opodatkowaniu. Jego rola sprowadza się do tego, iż w procesie wymiaru podatku jego wielkość zostaje wyrażona cyfrowo i w ten sposób zostaje ustalona podstawa opodatkowania.

Natomiast zdarzenie, które w polskiej nauce prawa podatkowego jest uznawane za drugi – obok „obiektu" - element współtworzący przedmiot podatku, w nauce francuskiej jest traktowane jako odrębny element konstrukcji podatku, który - obok podmiotu i przedmiotu podatku - wyznacza zakres zastosowania normy podatkowoprawnej[32]. W konsekwencji, zdarzenie to, obok podmiotu podatku, jego przedmiotu, czy podstawy opodatkowania, stanowi odrębny element konstrukcji podatku[33].

Analizę pojęcie przedmiotu podatku na gruncie niemieckiej nauki prawa podatkowego należy rozpocząć od uwagi, że posługuje się ona szeregiem zróżnicowanych terminów wiążących się z przedmiotem podatku. Są to takie terminy, jak: Verpflichtungsgrund[34], Steuerobjekt[35], Gegenstand der Besteuerung[36] , Steuergegenstand[37], Steuerbare Handlung[38], Entstehungstatbestand[39]. Dodatkowo, ich znaczenie nie jest ustalone sposób jednoznaczny, co powoduje, że samo ustalenie znaczenia zwrotu przedmiot podatku jest utrudnione.

Najistotniejsze znaczenie dla wypracowania na gruncie niemieckiej nauki prawa podatkowego miał niewątpliwie A. Hensel[40] Wyróżnia on stan faktyczny w sensie szerszym (Steuertatbestand) oraz w sensie węższym (Steuergegenstand). Przy tym, według tego autora, będąc „stroną faktyczną" podatkowego stanu faktycznego (Tatbestand) , ma on najistotniejsze znaczenie dla jego powstania.

Ponadto z wywodów Hensela wynika, że przedmiot podatku stanowi zdarzenie określone w normie prawnej, które jest związane z szeroko rozumianym obiektem, czy też dobrem. Oba te

[31] Por. J.-J. Bienvenu, *Dront fiscal*, PUF, Paryż 1987, s. 92 ; M. Sieraczek-Abitan, Termes de droit fiscal, wyd. Guliano éditeur, Paryż 2007, s. 14.
[32] Por. L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, op. cit. s. 85.
[33] Ibidem, s. 78-79.
[34] F. Von Myrbach-Rheinfeld, *Grundriss des Finanzrechts*, Berlin 1909, 69.
[35] Por. np. O. Bühler, G. Stickrodt , *Steuerrecht*, Berlin 1958, s. t. I, s. 70; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Kolonia, 2002, s. 166; F. Fleiner, *Institutionen des deutschen verwaltungsrechts*, Berlin 1963, s. 391.
[36] Por. np. O. Bühler, G. Stickrodt , *Steuerrecht*, Berlin 1958, s. t. I, s. 70; Hensel A., *Steuerrecht*, Berlin 1927, s. 57; G. Strutz, *Grundlehren des Steuerrechts*, Berlin 1922, s. 9.
[37] Por. np. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, op cit., s. 166; V. Kreft, *Steuerrecht*, Berlin 2002, s. 284.
[38] H.-W. Bayer. H. Grundbegriffe des Steuerrechts, Berlin 1990 , s. 10; tegoż autora, *Steuerlehre. Steuerverfassung, Steuergesetz, Steuergericht,* Berlin 1997, s. 192.
[39] W. Merk, *Steuerschuldrecht*, Tübingen, 1926, s. 35.
[40] H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984, s. 151-152.

elementy traktowane łącznie współtworzą podatkowy stan faktyczny (Tatbestand). To zaś oznacza, że jest to zdarzenie unormowane w hipotezie normy podatkowoprawnej, którego zajście pociąga za sobą skutki w sferze prawa podatkowego.

Z kolei K. Tipke i J. Lang[41] wskazują, że przedmiotem podatku jest pewne „dobro", które ustawodawca uznał za godne stypizowania w normie podatkowej. Poprzez owo stypizowanie, staje się ono przedmiotem podatku. Z punktu widzenia technicznoprawnego, przedmiotem podatku mogą być zdarzenia, takie jak nabywanie nieruchomości w drodze spadkobrania, czy też sprzedaż rzeczy. Przedmiotem podatku mogą być również obiekty fizyczne, takie jak nieruchomości czy inne aktywa, towary konsumpcyjne, takie jak oleje mineralne, czy wyroby tytoniowe. W końcu, mogą nim być pewne działania, takie jak posiadanie pojazdu, czy psa, korzystanie z automatów do gier.

Autorzy ci stwierdzają jednak, że samo normatywne ujęcie owych obiektów, zdarzeń, czy też stanów nie może przesłaniać faktu, że obciążenie podatkiem zawsze będzie dotyczyło elementów świadczących o zdolności do świadczenia podatkowego, którymi są dochód, majątek oraz konsumpcja[42]. Z drugiej jednak strony stwierdzają oni, że przedmiotem podatku jest określone „dobro", wraz z realizowanym stanem faktycznym.

Podobnie ujmują przedmiot podatku inni współcześni przedstawiciele niemieckiej doktryny prawa podatkowego[43].

Na koniec należy przytoczyć wypowiedź H. Hahna[44], który przeanalizował kształtowanie się pojęcia przedmiot podatku na gruncie nauki niemieckiej. Zauważył on, że jego znaczenie ulegało istotnej ewolucji. Do XIX w. na gruncie niemieckiej nauki finansów pod tym pojęciem rozumiano różnego rodzaju rzeczy mające określoną wartość ekonomiczną. Dopiero w 1816 r. kameralista H.F. Krehl wyróżnił przedmiot podatku (Besteuerungsgegenstand) i źródło podatku (Besteuerungsquelle), wskazując, że to właśnie ten pierwszy podatku podlega obciążeniu w ustawie podatkowej. Natomiast podatek uiszczany jest z masy bogactwa, jaką stanowi dochód lub majątek podatnika.

To spostrzeżenie zostało wykorzystane w okresie po pierwszej wojnie światowej, gdy zaczęły kształtować się podwaliny prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa. Przestano bowiem traktować przedmiot podatku w sposób urzeczowiony, jako pewną masę bogactwa. Szczególną rolę odegrał w tym procesie A. Hensel, który jako pierwszy przestał traktować przedmiot podatku jako majątek, jak to miało miejsce na gruncie nauki finansów, lecz jako element normy podatkowej. W ten sposób doszło do utożsamienia przedmiotu podatku (Steuerobjekt) ze stanem faktycznym

[41] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, wyd. OUS, Kolonia 2010, s. 183.
[42] Ibidem, s. 183.
[43] Por. np. S. Braun, B. Dennerlein, M. Wunsche, *Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre: mit Übungsklausuren für die IHK*, Wiesbaden 2011, s. 29; D. Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg 2010, s. 30.
[44] H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, op. cit. s. 151.

(Steuergegenstand) stanowiącym element podatkowego stanu faktycznego, będącego z kolei elementem normy podatkowej.

Hahn zauważa również, że mimo ewolucji, jaką przeszło pojęcie przedmiotu podatku, również współcześnie jest on niekiedy ujmowany jest w sposób urzeczowiony.

Z powyższych rozważań wynika, że traktowanie przedmiotu podatku jako pewnego dobra, czy też masy bogactwa, było charakterystyczne dla ekonomicznej nauki finansów. Dopiero dla nauki prawa podatkowego, traktującej przedmiot podatku w sposób jurydyczny, jest on rozumiany jako zdarzeniem wraz z obiektem do którego się ono odnosi, a którego zajście powoduje określone skutki w sferze prawa podatkowego.

Podobnie, jak w niemieckiej nauce prawa podatkowego, przedmiot podatku prezentowany jest we nauce włoskiej.

J. Falsitta stwierdził, że w nauce prawa podatkowego panuje bardzo duże zamieszanie dotyczące terminów, którym posługuje się doktryna dla określenia zdarzenia, z którego zaistnieniem przepisy prawa podatkowego wiążą skutek w postaci powstania zobowiązania do świadczenia podatku. Zauważył on, że znaczący przedstawiciele doktryny prawa podatkowego posługują się takimi terminami jak: „situazione di fatto" (sytuacja faktyczna) i „presupposto dell'imposta" (hipoteza podatku) (A.D. Giannini), „fattispecie imponibile" (fakty podlegające opodatkowaniu) albo „Situazione-base) (sytuacja-podstawa) (Allorio), „fatto generatore" (fakt generujący) albo „fatto tributario" (fakt podatkowy) (A. Berliri), „fattispecie d'imposta" (fakty podatkowe) (Vanoni, Hensel), czy w końcu – „oggetto dell'imposta" (przedmiot podatku) ( Blumenstein )[45].

Także F. Tezauro podniósł, że we współczesnym języku prawniczym na określenie zdarzenia powodującego pośrednio lub bezpośredni skutek w postaci powstania zobowiązania podatkowego, używanych jest szereg terminów, takich jak: „fakt podatkowy", „fakt podlegający opodatkowaniu", „fakt generujący", „sytuacja-podstawa", „hipoteza". Według niego, „preferowanie bądź to jednego bądź też innego terminu jest kwestią czysto językową, choć termin hipoteza jest tym, który jest częściej używany we Włoszech. Natomiast, jak zauważa ten autor, w dyrektywach wspólnotowych używane jest wyrażenie „fakt generujący" (odpowiadający wyrażeniom używanym w innych językach europejskich)"[46].

Dalej zauważył on, że we włoskim języku prawnym termin hipoteza podatkowa oraz termin przedmiotem podatku są używane zamiennie, co można w szczególności dostrzec na gruncie opłaty skarbowej oraz podatku od spadków. W ustawach regulujących ten podatek używany jest bowiem termin przedmiot podatku. Natomiast na gruncie podatku od wartości dodanej używany jest termin czynność opodatkowana, zaś w podatku dochodowym – termin hipoteza.

[45] G. Falsitta, *Manuele di diritto tributario*, wyd. Edam, Mediolan 2008, s. 220.
[46] F. Tezauro, *Istituzioni di diritto tributary*, t. I, wyd. Wolters Kluwer Italia, Rzym 2008, s. 101.

Tym niemniej, oba wskazane terminy mogą mieć również różne znaczenia. Dzieje się z tej przyczyny, że termin przedmiot podatku jest preferowany w języku ekonomicznym. Natomiast, jak wynika pośredni z wypowiedzi F. Tezauro, na gruncie języka ekonomicznego przedmiot podatku używany jest na oznaczenie dobra, które ma być obciążone podatkiem i które świadczy o posiadaniu zdolności do świadczenia podatkowego.

Z kolei Vanoni stwierdza, że stan faktyczny podatku odpowiada przedmiotowi podatku, i jest on przedmiotem badań nauk politycznych i ekonomicznych[47].

Z powyższych rozważań wynika, że we włoskiej nauce prawa podatkowego przedmiot podatku rozumiany jest jako element hipotezy normy podatkowoprawnej, którego zaistnienie powoduje powstanie konsekwencji unormowanych w jej dyspozycji. Z tej też przyczyny często zwrotu „przedmiot podatku" nie jest używany we włoskim języku prawniczym, lecz jest zastępowany zwrotami używanymi właśnie na określenie hipotezy normy prawnej.

Z kolei w hiszpańskiej nauce prawa podatkowego wskazuje się, że ustawa wymaga dla powstania zobowiązania podatkowego elementów materialnych, które są nazywane w doktrynie zdarzeniami albo sytuacjami podlegającymi opodatkowaniu[48]. Także Sainz de Bujanda ujmuje przedmiot podatku jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu, określone w normie prawnej[49].

Z kolei Blumenstein, przedstawiciel szwajcarskiej nauki prawa podatkowego, stwierdza, że zadaniem porządku prawnego jest unormowanie faktów (przedmiotu podatku), koniecznych w procesie wymiaru i poboru podatków[50]. Wskazuje on dalej, że cechą specyficzną przedmiotu podatku jest to, że wejście podmiotu podatku w relację z przedmiotem podatku jest powstanie stosunku podatkowoprawnego[51]. Autor ten uznaje zatem również przedmiot podatku za zdarzenie, którego zajście powoduje powstanie konsekwencji prawnych na gruncie prawa podatkowego.

## 4. PODSUMOWANIE

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, iż zarówno w ustawodawstwie, jak też w doktrynie prawa podatkowego można dostrzec dwa ujęcia przedmiotu podatku. Według pierwszego z nich, przedmiot podatku stanowi określone dobro, czy też szeroko rozumiana „rzecz", która ma określoną wartość ekonomiczną i z którym jest związane opodatkowanie. Natomiast według drugiego z nich, przedmiotem podatku jest zdarzenie, z którego zaistnieniem przepisy prawa podatkowego

[47] E. Vanoni, *Opere giuridiche*, vol. II, Milano 1961, s. 321.
[48] E. G. de Enterrior, *Codigo de Leyes Administrativas*, Madryt 1969, nb. 5.
[49] B. Sainz de Bujanda, *Análisis Juridico del Hecho Imponibile*, RDF 1965, s. 779.
[50] E. Blumenstein, *Rechtsordnung der öffenlichen Finanzwirschaft* (w :) Handbuch der Finanzwissenschaft, t. 1, Tübingen, s. 117.
[51] E. Blumenstein, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, op. cit., s. 117.

wiążą określone konsekwencje prawne i które zazwyczaj odnosi się do szeroko rozumianych dóbr, czy też.

Można przy tym zauważyć, że w ustawodawstwie podatkowym termin ten współcześnie używany jest zarówno w pierwszym, jak też w drugim znaczeniu.

Inaczej jest natomiast w doktrynie prawa podatkowego. Można bowiem zauważyć, iż rzeczowe ujęcie przedmiotu podatku dominowało w starszej literaturze. Było to wynikiem przejęcia na jej grunt znaczenia tego terminy zastanego w ekonomicznej nauce o podatkach. Natomiast we współczesnej literaturze zwrotowi „przedmiot podatku" nadaje się zasadniczo drugie ze wskazanych wyżej znaczeń.

Taki stan rzeczy zdaje się być wynikiem ewolucji refleksji na instytucją podatku[52]. Podatki są dziedziną, która stanowi przedmiot zainteresowania zarówno nauk ekonomicznych, jak też nauk prawnych. Przy tym refleksja dotycząca ekonomicznych aspektów opodatkowania była wcześniejsza, niż refleksja prawnicza[53]. Ta ostatnia znacznie rozwinęła się dopiero na przełomie XIX i XX w.[54] Właśnie w jej ramach, na tle rozważań dotyczących zasady legalizmu prawa podatkowego, zaszła również konieczność zerwania ze ściśle ekonomicznym podejściem do przedmiotu opodatkowania i poszukiwania jego treści jurydycznej, a tym samym również określenia jego znaczenia zarówno dla normy podatkowoprawnej i dla stosunku podatkowoprawnego. Efektem tych poszukiwań było ukształtowanie nowego znaczenia terminu „przedmiot podatku", uwzględniającego jego treść jurydyczną.

Jurydyczne pojęcie przedmiotu podatku, rozumianego jako zdarzenie prawne wraz z „obiektem", do którego się odnosi, przyjęte zostało w doktrynie większości państw europejskich. Nie dotyczy to jednak francuskiej nauki prawa podatkowego, która – jak zauważa A. Kostecki - pozostaje pod wpływem ekonomicznej nauki o podatkach[55]. Na jej gruncie przedmiot podatku (matèrie imposable) nadal rozumiany w sposób urzeczowiony i rozumie się pod tym pojęciem różnego rodzaju dobra zarówno o charakterze materialnym i niematerialnym, czy też pojęcie ekonomiczne, takie jak dochód.

Stąd też w dyskursie prawniczym dotyczącym kształtowania się stosunków podatkowych francuskiej nauce prawa podatkowego pojęcia, którego zajście wywoływałoby skutki w sferze prawnej. Dla uzupełnienia tej luki zostało wypracowane pojęcie „fait générateur de l'impôt"[56], które

[52] Por. H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* …, op. cit., s. 152.
[53] Ibidem, s. 151-152.
[54] Por. A. Kostecki, *Teoria podatkowego stanu faktycznego* (w:) Sysyem podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne, pod red. C. Kosikowskiego i T. Dębowskiej-Romanowskiej, Łódź 1992, s. 31-32.
[55] Ibidem, s. 41-42.
[56] Por. G. Jèze, *Le fait générateur de l'impôt, Revue de science financière* 1936, s. 607 i n.; pojęcie to zostało zaakceptowane przez orzecznictwo podatkowe, a następnie zostało również przejęte przez ustawodawcę podatkowego.

jest rozumiane właśnie jako zdarzenie, którego zaistnienie u podatnika powoduje powstanie zobowiązania. Przy tym, zdarzenie to traktowane jest w oderwaniu od obiektu, którego dotyczy.

Oba wskazane elementy traktowane są jako dwa odrębne elementy konstrukcji podatku. Stąd też według francuskiej nauki prawa podatkowego, kwalitatywnymi elementami konstrukcji podatku są: podmiot podatku, przedmiot podatku oraz „fait générateur de l'impôt"[57].

Powyższe uwagi dotyczące rozumienia pojęcia przedmiot podatku na gruncie nauki prawa podatkowego skłaniają do kilku refleksji bardziej ogólnej natury.

Przede wszystkim należy zauważyć, że przedmiot podatku ma dwa wymiary: prawny i ekonomiczny. Przedmiot podatku pojmowany w sposób prawny jest zdarzeniem, którego zajście powoduje określone skutki w sferze prawa podatkowego. Jest to określony fakt życiowy, który uzyskuje znaczenie prawne poprzez stypizowanie go w hipotezie normy podatkowoprawnej.

Jednakże przedmiot podatku ma również określony wymiar ekonomiczny. Nałożenie podatku ma bowiem doprowadzić do zapłaty określonej sumy pieniędzy na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego. Cel ten zostanie osiągnięty, gdy podmiot na który zostanie nałożony obowiązek świadczenia, będzie posiadał zdolność do tego świadczenia, tj. będzie w stanie uiścić podatek. Ten zaś będzie mógł zostać uiszczony, gdy podmiot na który zostanie nałożony obowiązek świadczenia będzie dysponował określonymi zasobami rozumianymi jako źródło podatku, czy też źródło zapłaty podatku.

Stąd też przy konstruowaniu przedmiotu podatku należy tak ukształtować zdarzenie, z którego zaistnieniem przepisy ustawy podatkowej będą wiązały powstanie zobowiązania podatkowego, by świadczyły one albo bezpośrednio, albo też pośrednio o dysponowaniu przez podatnika odpowiednim bogactwem, które pozwoli mu na spełnienie świadczenia. Zatem obiekt do którego będzie odnosiło się zdarzenie współtworzące przedmiot podatku, powinien posiadać taką właśnie treść ekonomiczną, że jego wystąpienie będzie w praktyce świadczyło - przynajmniej statystycznie - o posiadaniu bogactwa, a tym samym o posiadaniu zdolności do świadczenia podatkowego.

Oczywiście, ta ostatnia okoliczność będzie miała istotne znaczenie jedynie w procesie tworzenia prawa podatkowego. Natomiast znacznie mniejsze znaczenie będzie ona miała w procesie jego stosowania. Jeśli bowiem ustawodawca uzna, że określone „dobro" jest godne, by stypizować je w hipotezie normy podatkowoprawnej pod postacią elementu współtworzącego przedmiot podatku, zajście przedmiotu podatku u określonego podmiotu będzie zawsze prowadziło do powstania skutków w sferze prawa podatkowego.

[57] L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, op. cit., s. 79.