

DOI: 10.5604/01.3001.0054.7165

Aspekt wolitywny w powstawaniu podmiotowości materialnej podatników – refleksje podstawowe*

The volitional aspect in the emergence of taxpayers' material subjectivity – basic reflections

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0002-6449-9897

Streszczenie

Przedmiotem artykułu są rozważania na temat znaczenia wolitywności dla powstania podmiotowości podatkowej jako podatnika materialnego, czyli na którym ciąży obowiązek podatkowy. Autor rozróżnia cztery sposoby definiowania tej podmiotowości (obiektywistyczna, behawioralna, słusnościowa i subiektywna) po to, aby określić pole analizy. Gdy przedmiotem opodatkowania są zdarzenia (stany) o charakterze faktycznym, a zwłaszcza ekonomicznym, wola podmiotu uczestniczącego w nich jako podatnika (albo jako niepodatnika) może mieć (i ma) istotne znaczenie. Autor stawia tezę, że podmiot, który chce być podatnikiem, staje się nim, gdy działa pod wpływem błędu co do prawa (podatnik urojony), a nawet gdy działa w złej wierze, w przypadku gdy uczestniczy w zdarzeniu (stanie) obiektywnie niepodlegającym opodatkowaniu, lecz składa deklarację podatkową z tego tytułu, chyba że podmiot ten porzuci ten status lub utraci go na skutek postępowania jurysdykcyjnego. Jeżeli podmiot uczestniczył nieświadomie jako podatnik w oszustwie podatkowym osób trzecich, a powinien wiedzieć o tym fakcie, już nie jest podatnikiem, co może być stwierdzone wyłącznie w postępowaniu jurysdykcyjnym. W konkluzji autor stwierdza, że gdy podmiot chce być podatnikiem materialnym, staje się nim, nawet gdy składa deklarację podatkową, zwłaszcza określającą zobowiązanie podatkowe z tytułu zdarzeń (stanów) niepodlegających opodatkowaniu.

Słowa kluczowe: podatnik materialny, podatnik urojony, podatnik zmystyfikowany, wolitywna podmiotowość podatnika, związek czynności podatnika z oszustwem podatkowym, dobra wiara podatnika.

Abstract

The article considers the significance of volitivity in the setting up of tax subjectivity (personality) in terms of factual (resp. substantial) taxpayer – the one upon whom the tax obligation rests. The author specifies four methods of identifying the tax personality – incl. objectivistic, behavioral, equitable, and subjective – in order to outline the field of analysis. In case that the object of taxation includes factual and, in particular, economic events or conditions, the will of the subject participating therein as a taxpayer/taxable person (or otherwise) may be, and indeed proves to be, of essential significance. The author argues that the subject who is willing to become a taxpayer/taxable person becomes such a subject even when acting under an error-of-law (phantom taxpayer) or when acting in bad faith if participating in an event (condition) that objectively is not subject to taxation and yet (s)he/it has submitted the related tax return – unless such subject has quit or lost this status under jurisdiction proceedings. In case that a subject has unconsciously participated as a taxpayer in a third-party tax fraud, whilst (s)he/it should otherwise have been aware of it, (s)he/it may not be a taxpayer/taxable person anymore, which however may only be established through jurisdiction proceedings. To conclude, if a subject is willing to be a factual (substantial) taxpayer, (s)he/it becomes a taxpayer (taxable person) even if (s)he/it has submitted a tax return that specifies, in particular, the tax obligation related to events (conditions) not subject to taxation.

Keywords: factual/substantial taxpayer, phantom taxpayer, mystified taxpayer, volitive tax subjectivity/personality, taxpayer action related to tax fraud, taxpayer's good faith.

Prawne zdefiniowanie podmiotowości podatników materialnych (tzw. biernych) jest wyzwaniem nie tylko dla obywateli, lecz także dla organów podatkowych oraz sądów zarówno administracyjnych, jak i powszechnych. Na potrzeby uogólnie-

nia dotychczasowej dyskusji na ten temat można wyróżnić co najmniej cztery metody definiowania tej podmiotowości:

- 1) obiektywistyczną – wywodzącą się z obiektywnych cech, które zgodnie z treścią przepisu prawa musi mieć dany

* Artykuł powstał przy współpracy Pana Piotra Nowaka.

- podmiot. Inaczej mówiąc, wystarczy być osobą fizyczną, osobą prawną albo inną jednostką wskazaną jako podatnik przez ustawodawcę, która realnie uczestniczy w zdarzeniu lub stanie podlegającym opodatkowaniu (w sensie empirycznym);
- 2) behawioralną – podatnikiem jest ten podmiot, który zewnętrznie „zachowuje się jak podatnik”, czyli w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu można uczestniczyć „jako podatnik” lub „jako niepodatnik”, przy czym rozstrzygające znaczenie ma tu opis zachowań tego podmiotu towarzyszących temu uczestnikowi;
 - 3) słusznościową – podatnikiem jest ten podmiot, który jakoby „powinien ponosić ciężar podatku”, zwłaszcza że uzyskał z tytułu uczestnictwa w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu jakąś „korzyść”, czyli obiektywnie powinno być go stać na zapłatę podatku. Podatnikiem jest bowiem ten, kto ma wystarczający majątek i może się nim podzielić z władzą jako podatnik;
 - 4) subiektywistyczną (introspektywną) – koncentrującą się na świadomości podatnika i jego samowiedzy, a zwłaszcza na zdefiniowaniu podmiotu niebędącego podatnikiem. Otóż gdy podmiot ma tylko świadomość uczestnictwa w jakichś przedsięwzięciach, są one zainicjowane przez osoby trzecie w złej wierze (czego wcale nie trzeba udowodniać – wystarczy tylko uprawdopodobnić), to – mimo że uczestniczy on w zdarzeniach formalnie podlegających opodatkowaniu – nie jest już „podatnikiem” i nie ciąży na nim obowiązki ani nie przysługują mu uprawnienia tego podmiotu.

Celem niniejszego artykułu jest teoretyczno-prawna analiza woli podmiotu jako czynnika mającego wpływ na uzyskanie przez podmiot statusu podatnika materialnego. Przez pojęcie podatnika materialnego rozumiemy podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy z tytułu uczestnictwa w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu¹.

Często nie sposób pojąć, w jaki sposób organy podatkowe i sądy administracyjne w praktyce interpretacyjnej i postępowaniach jurysdykcyjnych rozumieją podmiotowość podatników. Tylko pozornie dominuje doktryna obiektywistyczna (zob. pkt 1), która uzależnia podmiotowość od faktycznego uczestnictwa danego podmiotu w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu. Doktryna ta abstrahuje zarówno od zachowań towarzyszących temu uczestnictwu, jak i od stanu świadomości lub woli tego podmiotu. Skoro podmiot wykonał realnie np. czynność, która posiada cechy przedmiotu opodatkowania, to jest podatnikiem nawet wtedy, gdy zachowuje się w sposób nietypowy – nieważny jest zamiar albo cel, który przyświecał uczestnikowi tej czynności. Często gości tu jednak doktryna behawioralna (zob. pkt 2), która uzależnia podmiotowość podatnika od jakiegoś wzorca zachowania się „jako podatnik” albo „jako niepodatnik”. Otóż można określić typowe zachowanie podmiotu, który jest podatnikiem (i odwrotnie). Największy dorobek myśli na ten temat zgromadzono na potrzeby podatku od towarów i usług, podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku akcyzowego, choć również sporo napisano o tym przy okazji prób rozróżnienia źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych (przychód z działalności gospodarczej oraz innych źródeł), a także w podatku od nieruchomości.

Jak można uogólnić dorobek tej doktryny? Trzeba wymienić trzy najistotniejsze cechy zachowań towarzyszących, charakteryzujących podatnika. Są to:

- określony poziom profesjonalizmu – podatnik dba o swoje interesy w sposób cechujący osoby posiadające wiedzę w danej dziedzinie; aby nie był podatnikiem, musi być nieporadny lub niedouczoney;
- powtarzalność zachowań, czyli zewnętrzne cechy postępowania z zamiarem częstotliwym, nawet gdy uczestnictwo w zdarzeniu miało charakter jednorazowy;
- zewnętrzne objawy zachowań, z których można odczytać zamiar działania w celu uzyskania z tytułu uczestnictwa w zdarzeniu istotnego źródła dochodów (korzyści), czyli musi wyglądać na to, że podmiot ten chciał „zarobić”.

Zewnętrzne zachowanie „jako podatnika” i „jako niepodatnika” ma tu rozstrzygające znaczenie i nie jest istotne, co sobie ten podmiot myślał, gdy uczestniczył w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu, bo przecież „wiadomo”, że podatnikiem nie chciał być i uważał, że nie jest. Jest to więc teoria z istoty wroga („przemocowa”), która ma być podstawą zanegowania przekonania podmiotu, że podatnikiem nie jest lub uzyskuje przysporzenie z innego, np. nieopodatkowanego, źródła przychodów. Jest ona przeciwieństwem teorii subiektywistycznej (zob. pkt 4), zgodnie z którą świadomość i wola bycia podatnikiem mają istotne lub nawet przeważające znaczenie. Ważne jest jednak to, że doktryna behawioralna zmusza podmioty będące potencjalnymi podatnikami do odgrywania wyuczonych, lecz niezbyt mądrych ról. Doktryna słusznościowa (zob. pkt 3) pojawia się najwcześniej wtedy, gdy są co najmniej dwa podmioty, które mogą być podatnikami.

W niniejszym artykule pragnę poddać analizie problem znaczenia woli w powstaniu podmiotowości podatkowej podatników. Przede wszystkim chcę spróbować odpowiedzieć na pytanie, w jakim zakresie wola bycia podatnikiem może mieć istotne czy nawet decydujące znaczenie dla jego podmiotowości prawnopodatkowej. Oczywiście w przypadku podmiotu będącego osobą fizyczną idzie tu o wolę tej osoby. Gdy idzie natomiast o osoby prawne lub inne jednostki organizacyjne, to znaczenie ma wola tych osób fizycznych obiektywnie decydujących, czyli decydujących za podatnika. Inaczej mówiąc: czy podatnikiem jest przede wszystkim ten podmiot, który chce lub godzi się być podatnikiem, oraz czy może on nie chce nim być i jego wola może wywoływać skutki prawnopodatkowe?

Analizę zacznę od klasyfikacji zdarzeń (stanów), które podlegają opodatkowaniu. Jeśli są to zjawiska stricte normatywne, rodzące się z mocy prawa niezależnie od świadomości, a tym bardziej woli uczestniczących w nich podmiotów, to badanie podmiotowości pod kątem znaczenia ich woli nie ma znaczenia. Jeśli przedmiotem opodatkowania jest np. nabycie własności z mocy prawa, podmiot nabywający staje się z tego tytułu podatnikiem, nawet gdy tego nie chce, a nawet gdy nie wie, że stał się właścicielem. Podobnie w przypadku zdarzeń będących wynikiem stwierdzenia nieważności ze skutkiem prospektywnym lub wręcz retrospektywnym. Analogicznie dzieje się, gdy podmiot został uznany za podatnika w podatkach adresowanych do zdarzeń faktycznych, będących działaniem osób trzecich w stosunku do

podatnika (kradzież, wyrządzenie szkody itp.). Gdy natomiast przedmiotem opodatkowania są czynności faktyczne danego podmiotu, a zwłaszcza posiadające treść ekonomiczną, stawiam tezę, że wola uczestnika tych zdarzeń co do tego, czy chce z tego tytułu być podatnikiem, może mieć i z reguły ma istotne znaczenie. Podmiot ten może chcieć w nich uczestniczyć jako podatnik i może tak ukierunkować swoje działania, aby nim nie był z tego powodu. Tu dochodzimy do istoty problemu. Należy się zgodzić z dość oczywistą tezą, że większość podmiotów posiadających jakąkolwiek swobodę decyzyjną z reguły nie chce być podatnikami, na których może ciążyć zobowiązanie podatkowe. To ostatnie zastrzeżenie jest bardzo ważne, gdyż ogół podatników należy podzielić na trzy grupy:

- podatnicy materialni, w których przypadku obowiązek podatkowy przekształcił się w podatek należny;
- podatnicy materialni, w których przypadku obowiązek podatkowy nie przekształcił się w zobowiązanie podatkowe;
- podatnicy tzw. rejestracyjni, czyli posiadający ten status wyłącznie w wyniku rejestracji jako podatnik, na których nie ciąży obowiązek podatkowy. Ten status podatnika może się zaś wiązać z przywilejami lub uprawnieniami o charakterze majątkowym, wynikającymi z norm prawa podatkowego.

W drugim przypadku, a szczególnie trzecim podmiot może być jednak zainteresowany majątkowo uzyskaniem statusu podatnika. Również w pierwszym przypadku może istnieć interes prawny, a zwłaszcza o charakterze majątkowym, w uzyskaniu statusu podatnika, podatek należny jest bowiem tylko potencjalną wysokością zobowiązania podatkowego, podatnikowi mogą zaś przysługiwać uprawnienia prawno-podatkowe, których wykorzystanie spowoduje, że zobowiązanie podatkowe nie powstanie lub nawet będzie drogą do uzyskania korzyści majątkowych, wynikających wyłącznie z norm prawa podatkowego. Dlatego też można postawić tezę, że podmioty potencjalnie uczestniczące w zdarzeniach (stanach) podlegających opodatkowaniu mogą chcieć uzyskać status podatnika ze względu na przysługujące z tego tytułu uprawnienia.

Dochodzimy jednak do kolejnego, bardziej złożonego wątku niniejszych rozważań. Czy podmiot może skutecznie nie być podatnikiem, jeżeli nie chce nim być albo jeżeli był przekonany o tym, że nim nie jest, mimo że uczestniczył w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu i jednocześnie posiada on ustawowe cechy podatnika? Problem ten ma charakter nie tylko teoretyczny, lecz także praktyczny. Wiele podmiotów np. wykonuje czynności potencjalnie podlegające opodatkowaniu w przekonaniu, że wykonują je jako niepodatnicy, bo nie chcą nimi być i ten akt woli może mieć tu istotne lub rozstrzygające znaczenie. Dotyczy to zwłaszcza przypadku, gdy podmiot wykonuje czynności, które mogą podlegać alternatywnie dwóm formom opodatkowania, a nie chce podlegać podatnikowi, który rodzi wyższy podatek należny. Typowym tego przykładem są umowy i wynikające z nich czynności, które alternatywnie podlegają podatnikowi od towarów i usług albo podatnikowi od czynności cywilnoprawnych. Innym, jeszcze bardziej rozpoznawalnym wariantem jest wybór źródła przychodu w związku z uzyskaniem przyspo-

żenia z perspektywy różnic w zasadach opodatkowania w kilku konkurencyjnych jurysdykcjach podatków dochodowych. Wówczas co do zasady to wola podmiotu decyduje o jego statusie (jako podatnika lub jako niepodatnika). Odpowiedzią ustawodawcy na tego rodzaju zachowanie są ogólne zakazy dotyczące nadużycia prawa lub unikania opodatkowania, gdy zachowanie podatnika ma charakter „sztuczny” i ma na celu uzyskanie korzyści podatkowych niezgodnych z celem przepisów, które są podstawą braku statusu podatnika.

Kolejnym, już ostatnim problemem jest świadomość podmiotu uczestniczącego w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu. Jeśli chciał być podatnikiem z tego tytułu (zamiar bezpośredni) lub godził się z tym statusem, to z zasady staje się podatnikiem nawet wtedy, gdy nim nie jest. Jest to specyficzna grupa podmiotów prawa podatkowego, którzy sami uznali się za podatników materialnych, mimo że *ex lege* nie powinni nimi być. Są dwie przyczyny tego stanu:

- działanie pod wpływem błędu co do prawa – podmiot jest błędnie przekonany, że uczestniczył w zdarzeniu (stanie) jako podatnik, mimo że nie powstał ciężący na nim obowiązek podatkowy; jest to „podmiotowość urojona”;
- działanie w złej wierze – podmiot wie, że nie jest podatnikiem materialnym, lecz symuluje, prowadząc ewidencję i składając deklaracje, w których jednak z reguły nie wykazuje zobowiązania podatkowego; jest to przykład „podmiotowości zmistyfikowanej”.

Można zasadnie podejrzewać, że oba powyższe przypadki nie są odosobnione, gdyż w chaosie legislacyjnym i interpretacyjnym łatwo popełnić błąd i wiele podmiotów nawet z tzw. ostrożnością uznaje się za podatnika („na wszelki wypadek wystawia fakturę podatkową z tytułu zdarzenia”), a status zmistyfikowanego podatnika może przynosić realne, choć z istoty rzeczy nienależne korzyści. Nieznana w przeszłości skala oszustw w unijnej wersji podatku od wartości dodanej potwierdza tezę, że istotna część podmiotów uczestniczących w tzw. karuzelach podatkowych obiektywnie nie wykonuje czynności, którą jest (jakoby) fakturowanie, nie są one podatnikami materialnymi, gdyż nie powstawał w tych przypadkach obowiązek podatkowy. Co najważniejsze, podmioty te składają jako podatnicy deklaracje, które wywołują skutki prawne, a zwłaszcza określają powstanie (lub brak powstania) zobowiązania podatkowego. Są dwie przeciwstawne doktryny prawne na temat tych skutków. Pierwsza uznaje, że dokumenty te są jednak deklaracjami podatkowymi i dopóki nie zostanie stwierdzone przez organ podatkowy w postępowaniu jurysdykcyjnym, że zobowiązanie podatkowe z tego tytułu nie powstało, to wywołują one skutki prawne. Druga doktryna neguje z istoty prawno-podatkowy status tego dokumentu, który nigdy nie był deklaracją podatkową, gdyż nie złożył jej podatnik materialny. Ta druga doktryna, prezentowana z zasady przez sądy karne, różni się wewnętrznie, tj. wariantuje ocenę skutków prawnych w ten sposób, że nie jest deklaracją podatkową dokument, który określa nienależny zwrot podatku lub nieistniejącą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od wartości dodanej, a jest tym dokumentem wtedy, gdy wykazuje obiektywnie przecież nieistniejące zobowiązanie podatkowe.

Jakie jest znaczenie woli statuującej quasi-podmiotowość podatkową w powyższych sytuacjach? Obiektywnie istotne

lub wręcz dominujące. W przypadku podmiotowości urojonej błąd co do prawa jest przesłanką podjęcia decyzji o działaniach tych podmiotów jako podatników (dokumentowanie, ewidencjonowanie, deklarowanie, zapłata) w stosunku do zdarzeń (stanów) niepodlegających z mocy prawa opodatkowaniu, które mają tu swoiście konstytutywny charakter. Przecież w drugim przypadku („podatnicy zmistyfikowani”) to właśnie akt woli ma rozstrzygające znaczenie i nie jest istotne, czy powyższe działania były podjęte w złej czy w dobrej wierze. Dopóki w odpowiedniej procedurze jurysdykcyjnej nie zostanie udowodniona zła wiara podmiotu i jej najistotniejszy skutek w postaci uzyskania podmiotowości podatkowej, to podmiot ten jest i pozostaje podatnikiem. Przecież po upływie okresu przedawnienia zaległości podatkowych, co uniemożliwia uznanie nienależnie uzyskanego zwrotu albo nadpłaty za zaległość, takie podmioty raz na zawsze pozostają podatnikami.

Jest jeszcze jedna grupa podmiotów, które chcą być i *ex lege* są podatnikami, gdyż uczestniczą w zdarzeniu (stanie), które podlega opodatkowaniu, lecz druga, a za nią trzecia władza twierdzi, że nimi nie są. Jest to pomysł występujący w unijnej wersji podatku od towarów i usług i wiąże się z dziwną doktryną nagannej świadomości lub nienależytej staranności. Ponoć jest tak, że podmiot, który chce być i jest podatnikiem (wykonał wszystkie obowiązki podatnika, a przede wszystkim złożył deklarację, w której określił podatek należny lub zobowiązanie podatkowe), nie jest jednak podatnikiem, nawet gdy niczego złego nie zrobił, ale wiedział albo powinien wiedzieć, że jakiś czas temu „uczestniczyli w oszustwie”, czyli kontrahenci jego kontrahentów podejrzewani są o naruszenia prawa podatkowego. Oczywiście łatwo znęcać się nad tym absurdem, tak jak i wieloma innymi „innowacjami” jurysdykcyjnymi z tego zakresu, ale należy odnotować ten problem. Podatnik może nie być uznany za podatnika w postępowaniu jurysdykcyjnym, gdy chciał być i był podatnikiem, działając w dobrej wierze, przy czym jego dobra wiara wynikała z nienależytej staranności w stosunku do kontrahentów swoich kontrahentów. Ów pogląd należy oczywiście zaliczyć, podobnie jak większość odrębności unijnej wersji podatku od towarów i usług, do patologii interpretacyjnych, ale niestety bardzo ważnych, bo zaczynają one wpływać na interpretację przepisów prawa podatkowego dotyczących również innych podatków.

Warto się zatrzymać na istocie powyższej doktryny. Podmiot, który chce być podatnikiem materialnym i *ex lege* nim jest, uzależnia swoją podmiotowość od rodzaju swojej podejrzliwości, że ma pośrednio do czynienia z oszustwami podatkowymi, a ta podejrzliwość zobowiązuje w sensie prawnym (!) do „należytego” sprawdzania swoich kontrahentów i ich wiedzy, czy ich kontrahenci nie działają w złej wierze, a zatem czy chcieli skutecznie dokonać jakichś oszustw podatkowych. Gdyby owe sprawdzenia okazały się jednak bezowocne, mimo że kontrahenci kontrahentów byli oszusta-

mi, to podmiot ten pozostaje podatnikiem. Gdyby jednak owo sprawdzenie było „nienależyte staranne”, to podmiot już podatnikiem nie jest. Co istotne, nie wiadomo, co kryje się pod kluczowym pojęciem w tym rozumowaniu, czyli co jest owym „oszustwem”. Z analizy judykatury na ten temat można wywnioskować, że jest to pojęcie potoczne i nie musi być stwierdzone prawomocnym wyrokiem.

Oczywiście niniejszy artykuł nie wyczerpuje analizy tego problemu. W konkluzji można jednak stwierdzić, że wola bycia podatnikiem materialnym może mieć kluczowe znaczenie dla uzyskania tej podmiotowości. Jeżeli podmiot, który nie uczestniczy w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu, chce być podatnikiem z tego tytułu lub godzi się z tym, że nim jest, i złożył deklarację podatkową, nawet gdy jest to wynikiem błędu w prawie lub działania w złej wierze, to uzyskuje tę podmiotowość, choć zrezygnował z tego statusu do czasu upływu przedawnienia w prawie podatkowym. Po tej dacie akt woli ma nadrzędny charakter w stosunku do skutku *ex lege* braku uczestnictwa w zdarzeniu (stanie) podlegającym opodatkowaniu. W postępowaniu jurysdykcyjnym podmiot może utracić status podatnika, gdy:

- działał pod wpływem błędu co do prawa;
- wiedział lub powinien wiedzieć, że uczestniczył w czymś, co nazywa się oszustwem, przy czym zarówno owo „uczestnictwo”, jak i samo „oszustwo” są najczęściej pojmowane w sposób intuicyjny lub nawet potoczny.

Przypisy

- ¹ Szerzej na ten temat piszę w: *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, Warszawa 2022, s. 115-123.

Bibliografia

- Cieñ K., *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.
- Dmowski A., *Opodatkowanie pochodnych instrumentów finansowych podatkiem dochodowym od osób prawnych. Aspekty prawne, podatkowe i bilansowe*, Warszawa 2014.
- Gluchowski J., *Teorie podatkowe*, w: *Prawo daninowe (System Prawa Finansowego, t. 3)*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Halasz A., *Definicja pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.
- Kocikowska A., *Instytucja wyłudzenia w podatku VAT*, Toruń 2020.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatkowa*, w: *Prawo daninowe (System Prawa Finansowego, t. 3)*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Modzelewski W., *Stanowienie, stosowanie i interpretacja przepisów podatkowych – problemy sporne*, Warszawa 2022.
- Podatek akcyzowy – 72 najważniejsze pojęcia*, red. nauk. W. Modzelewski, Warszawa 2024.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych – 52 najważniejsze pojęcia*, red. nauk. W. Modzelewski, Warszawa 2024.
- Podatek dochodowy od osób prawnych – 94 najważniejsze pojęcia*, red. nauk. W. Modzelewski, Warszawa 2024.
- Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. nauk. W. Modzelewski, Warszawa 2024.
- Prawo finansowe*, red. nauk. A. Hanusz, Warszawa 2022.
- Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Odpowiedzialność w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guściora, Lublin 2021.