

Prawo podatkowe

Wydanie 2.

Przejdź do produktu na www.ksiegarnia.beck.pl

ROZDZIAŁ I

PODSTAWOWE POJĘCIA I INSTYTUCJE OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO

Vectigalia nervos esse rei publice semper diximus
(Zawsze uważaliśmy, że podatki są nerwem państwa)

Literatura: *H. Dzwonkowski*, Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji, *Głosa* 1999, Nr 6; *A. Kostecki*, Elementy konstrukcji instytucji podatkowych, [w:] *W. Nykiel*, Ulgi podatkowe w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002; *tenże*, Konstrukcja prawna instytucji podatku, [w:] *Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju; *W. Nykiel*, Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia, *Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, *Ex iniuria on oritur ius*, pod red. *A. Gomułowicza, J. Małeckiego*, Poznań 2003; *tenże*, Pojęcie podatku, rodzaje podatków, [w:] *Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju; *T. Augustyniak-Górna*, Generalny charakter podatku, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, *Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica* 54, Łódź 1992; *A. Drwillo*, Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego), [w:] *Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju.

§ 1. Daniny publiczne, podatki, opłaty i dopłaty

I. Podatek a inne dochody budżetowe

Podatek należy do kategorii danin publicznych, wśród których najważniejsze to opłaty, dopłaty i cła. Przez daniny publiczne rozumie się: „wszelkie formy przejmowania wartości materialnych bądź usług przez państwo od mieszkańców jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji, działających lub mających siedzibę na tym terytorium”¹.

¹ *B. Brzeziński*, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001, s. 17–18.

Quod semel sumpsit, fiscus numquam reddit
(Skarb państwa nigdy nie oddaje tego, co raz przyjął)

1. Pojęcie podatku

Podatek to świadczenie pieniężne na rzecz związku publicznoprawnego, któremu towarzyszy przewłaszczenie generalne, obowiązkowe, przymusowe, ustalone jednostronnie, nieodpłatne, nieekwiwalentne i bezzwrotne.

Qui habet commoda, ferre debet onera
(Kto ma korzyści, powinien ponosić ciężary)

2. Pieniężny charakter świadczenia

Współcześnie podatek jest nakładany i realizowany w jednostkach pieniężnych, choć znane są z historii podatki rzeczowe oraz świadczenia w formie usług osobistych (praca).

Ex voluntate debitoris nulla obligatio consistere potest
(Żadne zobowiązanie nie może powstać jedynie z woli dłużnika)

3. Obowiązkowy charakter podatku

Powyższa paremia jest właściwa dla zobowiązań cywilnych. To, co odróżnia podatki od zobowiązań cywilnych, to że podatek jest świadczeniem obowiązkowym wynikającym z norm generalnych prawa podatkowego, zawartych w ustawach. Obowiązkowość podatku jest więc pochodną jego normatywnego charakteru.

Generalność (generalny charakter podatku). Podatki ustanawiane są przez normy prawne, które są ogólne ze względu na adresata i abstrakcyjne ze względu na sposób wyznaczenia zachowania (generalność). Indywidualne, czyli jednostkowe ze względu na adresata i konkretne ze względu na sposób wyznaczenia zachowania, są normy stosowania prawa, które możemy odnaleźć np. w podatkowych decyzjach wymiarowych.

Przymusowy charakter realizacji zobowiązań podatkowych wynika z władczych uprawnień państwa, które ma przywilej stanowienia prawa. Realizacja podatków jest zabezpieczona środkami przymusu państwowego. Przymus podatkowy jest bowiem zabezpieczony sankcjami karnymi i swoistymi sankcjami podatkowymi.

Jednostronność ustalania świadczenia podatkowego oznacza, że podatek jest ustalany jednostronnie przez państwo lub inny związek publicznoprawny. Podatnicy mają wpływ na konstrukcję i wysokość podatków jedynie poprzez mechanizmy ustroju demokratycznego.

Nieodpłatność podatku oznacza, że świadczeniu podatkowemu nie towarzyszy prawny obowiązek świadczenia wzajemnego wierzyciela podatkowego (podmiotu publicznoprawnego) na rzecz dłużnika (podatnika). Istnieje jednak tzw. odpłatność ogólna, która polega na tym, że wpływy z podatków służą finansowaniu usług publicznych świadczonych na rzecz społeczeństwa.

Bezwrotny charakter świadczeń podatkowych polega na definitywnym przekazaniu środków pieniężnych przez podmiot zobowiązany na rzecz budżetu państwa lub innego funduszu celowego.

Beneficjentem podatku jest związek publicznoprawny. W największym stopniu podatki zasilają budżet państwa oraz budżety pozostałych szczebli jednostek podziału administracyjno-terytorialnego danego kraju (stanów, republik, krajów związkowych, kantonów, regionów, gmin). Dochody wpływające na rzecz poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego stanowią często ich tzw. dochody własne (dochody budżetu danego samorządu).

II. Pojęcie opłaty publicznej

Jednym z najbardziej spornych na gruncie doktrynalnym i niejasno określonym na gruncie normatywnym jest pojęcie opłaty publicznej jako instytucji prawno-finansowej. W doktrynie nie ma jednolitego poglądu przede wszystkim co do przedmiotu opłaty publicznej, tj. do tego, czy jej przedmiotem mogą być tylko czynności urzędowe organów publicznych, czy też może nim być objęta działalność jednostek sektora publicznego (zakładów użyteczności publicznej). Opłata publiczna jest świadczeniem odpłatnym, tj. takim, z którym wiąże się wzajemne świadczenie ze strony podmiotu publicznoprawnego na rzecz wnoszącego opłatę. Odpłatność ta ma charakter prawny i indywidualny, co oznacza, że podmiot wnoszący opłatę może z tego tytułu wystąpić z roszczeniem o wzajemne świadczenie państwa na swoją rzecz. Odpłatność zakłada wzajemność świadczenia, ale niekoniecznie jego równowartość. Odpłatność różni opłatę publiczną od podatku. W literaturze nie ma także zgodności co do zakresu cechy przymusowości opłat publicznych jako kryterium odróżniania opłaty publicznej od ceny. Podkreślane bywa, że opłatę publiczną różni od ceny brak wyboru innego sposobu postępowania w zamiarze uniknięcia opłaty. Wskazuje się, że gdy chodzi o cenę, zainteresowany podmiot może uchylić się od jej ponoszenia poprzez wybór innego rodzaju towaru lub usługi albo wstrzymanie się od konsumpcji. W praktyce jednak obie te możliwości, tj. wybór innego rodzaju towaru lub usługi albo wstrzymanie się od konsumpcji, bywają również ograniczone. Ponadto zobowiązany do uiszczenia opłaty publicznej może często także jej uniknąć, rezygnując z odpowiedniego świadczenia związku publicznoprawnego (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego). Istotne, choć kontrowersyjne i niewyraźne normatywnie, jest obopólne usytuowanie instytucji opłat i dopłat w systemie finansowym. Obie, choć związane z wzajemnym świadczeniem związku publicznoprawnego, obwarowane przymusem i o pośrednim charakterze, różnią się jednak od siebie. Dla określenia zakresu stosunku opłatowego znaczenie ma również relacja opłaty publicznej do kary.

W klasycznym ujęciu **za opłatę publiczną** jako formę władczego dochodu publicznego należy uznać świadczenie pieniężne, pobierane przez podmiot publicznoprawny (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego albo oba jednocześnie) na rzecz gospo-

darki budżetowej w związku z jego wzajemnym świadczeniem polegającym na czynności urzędowej lub świadczeniu usług jednostek sektora publicznego, oparte na określonej podstawie i pobierane w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności.

Opłaty publiczne są rodzajem dochodów publicznych o niewielkim znaczeniu fiskalnym. Nie daje to podstaw do rezygnacji z tej formy dochodów publicznych lub zastępowania jej innymi formami. Ich występowanie zarówno w przeszłości, jak i współcześnie wydaje się w pełni uzasadnione. Zadaniem opłat publicznych w systemie dochodów publicznych nie jest bowiem wyłącznie zasilanie tego systemu. Uzasadnienia ich występowania szukać należy również w pochodnych funkcjach (prohibicyjnej, prewencyjnej, represyjnej, kompensacyjno-odszkodowawczej, wychowawczej, psychologicznej, informacyjnej, techniczno-finansowej) opłat publicznych. Rola i znaczenie tych funkcji nie są równorzędne, gdyż zależą w szczególności od takich czynników, jak dostosowanie rodzaju i wysokości opłaty publicznej do jej przedmiotu i zamierzonego kierunku oraz natężenia oddziaływania, konstrukcja prawna opłaty publicznej, odczuwalność materialna i pozamaterialna jej ciężaru finansowego.

Dochody z opłat publicznych są w polskim systemie dochodów samorządowych (ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.) dochodami gmin. W strukturze owych dochodów występują opłaty: skarbowa (uregulowana ustawą z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej – Dz.U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.), targowa, miejscowa (uzdrowska), od posiadania psa (uregulowane ustawą z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), opłata paszportowa (uregulowana ustawą z 13.7.2006 r. o dokumentach paszportowych – Dz.U. Nr 143, poz. 1027 ze zm.), opłata konsularna, opłaty sądowe, opłaty za usługi świadczone przez organy administracji miar (opłaty legalizacyjne), opłaty probiercze, opłaty patentowe, a także inne drobniejsze opłaty.

III. Dopłaty publiczne

1. Dopłata

Dopłata jest to publicznoprawne, obowiązkowe świadczenie pieniężne, określone jednostronnie przez państwo lub samorząd terytorialny, w swych rozmiarach generalnie pobierane od podmiotów, którym przypisuje się osiągnięcie szczególnych korzyści polegających na zwiększeniu wartości rynkowej majątków lub zwiększeniu dochodów z tytułu wykonania (ewentualnie utrzymywania) urzędów państwowych albo samorządowych, względnie na zwiększeniu wartości rynkowej majątków z tytułu określonej czynności organu publicznego.

Dopłaty publiczne są rodzajem pozapodatkowych danin publicznych. Stanowią odrębną instytucję prawnofinansową, chociaż występuje również pogląd, że istnieją jedynie

różne rodzaje opłat, spełniających wymogi tzw. danin odpłatnych¹. Dopłaty są instytucją pokrewną podatkom, a w szczególności opłatom. Stanowią w zasadzie źródło dochodów budżetów lokalnych, aktualnie budżetów gmin, choć nieliczne stanowią dochód budżetu państwa. Dopłaty mogą spełniać różne funkcje, tak fiskalną, jak i pozafiskalną.

Na gruncie normatywnym stosowana jest najczęściej nazwa: opłaty, np. adiacenckiej, melioracyjnej, z tytułu wzrostu wartości lub nazwa udziału w kosztach wykonania urządzeń.

2. Powstanie dopłat

Powstanie dopłat związane było z odnoszeniem przez niektóre podmioty (właścicieli nieruchomości, przedsiębiorstw) szczególnych korzyści gospodarczych, polegających na trwałym zwiększeniu ich dochodów, względnie wzroście wartości rynkowej ich majątków, w przypadku realizowania przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego inwestycji bądź ułatwiających obrót gospodarczy, bądź poprawiających ogólne warunki bytu ludności², jak np. budowa dróg, ulic, sieci elektrycznej, wodociągowej, kanalizacyjnej, gazowej, oczyszczalni ścieków, urządzanie komunikacji masowej itp. Odnoszenie szczególnych korzyści gospodarczych uzasadniało nakładanie na osiągające je podmioty obowiązku ponoszenia udziału w kosztach inwestycyjnych, zwanego dopłatami. Podstawową cechą dopłat stanowi powiązanie z występującym u podmiotu zobowiązanego przysporzeniem majątkowym. W zasadzie ma również miejsce udział środków publicznych w finansowaniu inwestycji. Ostatnio nastąpiło powiązanie obowiązku ponoszenia dopłat z wystąpieniem przysporzenia majątkowego na skutek określonej działalności organów publicznych, takich jak uchwalanie planów zagospodarowania czy wydawanie decyzji administracyjnych (wyjątkowo z inicjatywy zainteresowanych podmiotów)³.

Na podkreślenie zasługują poszczególne **cechy instytucji dopłaty**. Udziały w kosztach tworzenia urządzeń mają charakter obowiązkowy w znaczeniu jurydycznym, tzn. wykonanie obowiązku zabezpieczone jest przymusem państwowym. Obowiązek ponoszenia dopłat jest ustalany jednostronnie, władczo przez państwo lub przez samorząd terytorialny, ponieważ wykonanie urządzeń infrastrukturalnych, służących celom społecznym nie może być uzależnione od zgody podmiotów osiągających szczególne korzyści. Dopłaty cechują się również generalnością (ogólnością) oznaczania ich wysokości dla określonych kategorii podmiotów, co powoduje, że w zasadzie każdy podmiot objęty tą kategorią zobowiązany jest do uiszczania dopłaty w tej samej wysokości. Na szczególną uwagę zasługuje cecha dopłaty specyficzna dla tej instytucji, a mianowicie odnoszenie szczególnych korzyści polegających na zwiększeniu wartości majątku lub ewentualnie dochodów.

¹ Zob. np. *L. Adam*, Podstawowe instrumenty redystrybucji, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. I, Instytucje ogólne, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 227, oraz *tenże*, Podatki i opłaty w kapitalizmie, Warszawa 1962, s. 88–90.

² *K. Ostrowski*, Prawo finansowe, Zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 176.

³ *I. Czaja-Hliniak*, Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych, Kraków 2006, s. 14.

W ujęciu jurydycznym dopłata spełnia cechy daniny publicznej (podatku) określone w ustawie z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), z wyjątkiem cechy „nieodpłatności”, czyli stanowi publicznonoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, z zastrzeżeniem swoiście pojętej „odpłatności”.

Pomiędzy dopłatą a opłatą wyrazem podobieństwa jest bezpośrednie powiązanie z wzajemnym świadczeniem w formie konkretnej działalności państwa lub samorządu terytorialnego w postaci utworzenia lub utrzymywania urzędu, podjęcia uchwały czy wydania decyzji, a ponadto obowiązkowy charakter świadczeń. Różnicę stanowi wymóg osiągnięcia przy dopłatach „szczególnych korzyści”, opłaty wiążą się natomiast ze „zwykłymi korzyściami” osiąganymi przez szerszy krąg podmiotów z tytułu korzystania z urzędów. Dopłaty zależą w zasadzie od wielkości nakładów na dane urządzenie oraz od rozmiarów indywidualnych korzyści. Obowiązek ponoszenia dopłat jest najczęściej niezależny od inicjatywy lub zachowania się podmiotu dopłaty. Opłaty z reguły wiążą się z czynnościami organów państwowych lub z korzystaniem z urzędów państwowych wynikłymi z inicjatywy, woli (albo przynajmniej z określonego zachowania się) podmiotu zobowiązanego.

Do dopłat, jako danin publicznych, w zasadzie stosuje się Ordynację podatkową. Ordynacja zakresem przedmiotowym obejmuje bowiem podatki, opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania albo określania uprawnione są organy podatkowe. Ordynacja przewiduje również stosowanie, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, Działu III, dotyczącego zobowiązań podatkowych, do opłat oraz innych niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalania lub określania upoważnione są inne organy (niż podatkowe), którym w tym przypadku przysługują uprawnienia organów podatkowych.

W konstrukcji dopłat występują takie same elementy jak w konstrukcji podatku i opłaty, czyli podmiot i przedmiot dopłat, podstawa obliczenia dopłat, stawki, zwolnienia i ulgi, termin płatności oraz sposób zapłaty. Rodzaj zastosowanych stawek również powoduje proporcjonalne, progresywne lub regresywne kształtowanie się wysokości obciążeń.

W oparciu o całokształt aktualnych regulacji prawnych można postulować powrót do pojęcia terminu dopłat jako oddzielnego rodzaju daniny publicznej oraz zastosowanie do nich w pełni przepisów Ordynacji podatkowej.

§ 2. Elementy konstrukcji podatku

Każdy podatek tworzą normy, na które składają się cztery niezbędne elementy: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania i stawki podatkowe¹. Są to elementy

¹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 144 i n.; C. Kosikowski, R. Tomaka, *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Łódź 1982, s. 41 i n.; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, cz. II, *Dochody i wydatki budżetu*, Warszawa–Wrocław–Łódź

konieczne (niezbędne) dla powstania konstrukcji podatku. Dodatkowe elementy konstrukcyjne podatku to zwolnienia i ulgi. Zwolnienia i ulgi mogą w danym podatku występować, lecz nie muszą. Normatywne elementy konstrukcyjne podatków tworzą materialne prawo podatkowe w sensie ścisłym (*sensu stricto*) zawarte w tzw. ustawach podatkowych, czyli ustawach o poszczególnych podatkach. Materialne prawo podatkowe *sensu largo* to ponadto przepisy ogólne o zobowiązaniach podatkowych, zawarte w większości w Ordynacji podatkowej.

I. Podmiot podatku

Alteri stipulari nemo potest

(Nikt nie może zobowiązywać się za kogoś innego)

Podmiot podatku jest jednostką życia społecznego, z którą prawo wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Zakres podmiotowości prawno-podatkowej jest szerszy niż podmiotowość w innych gałęziach prawa. Oprócz podmiotów znanych z prawa cywilnego podatnikami ustanawiać można na przykład małżonków, rodzinę pozostającą we wspólnym gospodarstwie domowym, rodziców i dzieci, podatkowe grupy kapitałowe itp. Niekiedy za podmiot podatku uznaje się takie jednostki, jak spadki nieobjęte czy gospodarstwa rolne, co wymaga dodatkowego wskazania, na kim ciąży obowiązek zapłaty podatku.

1. Podmiot bierny i czynny

Podmiot, na który nałożony został obowiązek świadczenia podatkowego, nazywany bywa podmiotem biernym w odróżnieniu od podmiotu czynnego, którym jest podmiot uprawniony do otrzymania świadczenia podatkowego. Podmiot bierny tylko pozornie jest odpowiednikiem dłużnika z prawa cywilnego, tak jak podmiot czynny – wierzyciela. Podmiot bierny może mieć bowiem roszczenie o nadpłatę albo zwrot (podatku), a podmiot czynny występuje wówczas w roli zobowiązanego wobec podmiotu biernego. W prawie podatkowym mamy zatem do czynienia z przemiennością podmiotową funkcji wierzyciela i dłużnika. Podmiot bierny to kategoria, na którą składają się podatnicy, płatnicy, inkasenci, następcy prawni, osoby trzecie.

2. Podmiot formalny i podmiot materialny

Podmiotem formalnym jest taka jednostka życia społecznego, na którą ustawa podatkowa nakłada podatek, ale jednostka ta nie ponosi materialnego ciężaru

1985, s. 151 i n.; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 230 i n.; J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993, s. 6–7; W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 19 i n.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 21 i n.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 35–40; A. Gomułowicz, J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 85–95.

podatkowego. Jest nią na przykład płatnik (por. dalej). Podmiot materialny ponosi natomiast ciężar materialny podatku.

II. Przedmiot opodatkowania

Jest to sytuacja faktyczna lub prawna, z którą prawo wiąże powstanie stosunku prawnego obowiązku podatkowego. Może to być jakiś stan rzeczy, jego powstanie lub ustanie bądź jakiś proces (np. uzyskiwanie dochodów, przychodów, posiadanie majątku, nabycie składników majątku, sprzedaż towarów itd.). Określenie przedmiotu opodatkowania pozwala na udzielenie odpowiedzi na pytanie, od czego dany podmiot płaci podatek.

III. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania to pewna wielkość wyrażona w jednostkach pieniężnych lub naturalnych, która jest miarą odzwierciedlającą w odniesieniu do jednostkowego podatnika ilość tych jednostek miary, która podlega dla danej jednostki czasu lub danej sytuacji faktycznej lub prawnej opodatkowaniu. Podstawą opodatkowania może być suma pieniężna odzwierciedlająca wartość majątku, spadku, darowizny, dochód, przychód itp. Może to być także ilość naturalnych jednostek miary (np. powierzchni, objętości, sztuk itp.). Najczęściej podstawa opodatkowania odnosi się do rozmiarów przedmiotu opodatkowania.

IV. Stawki podatkowe

1. Rodzaje stawek podatkowych

Elementem konstrukcji podatku, niezbędnym do ustalenia wysokości świadczenia podatkowego, jest stawka podatku, która – zgodnie z art. 217 ustawy z 2.4.1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) – musi być określona w drodze ustawy. Stawka podatkowa wyraża stosunek pomiędzy wysokością obciążenia podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania.

2. Formy stawek podatkowych

Stawki podatkowe mogą być stawkami kwotowymi lub stosunkowymi (procentowe, ułamkowe lub wielokrotnościowe). Stawka kwotowa to ilość jednostek pieniężnych, jaką należy zapłacić od jednostki podstawy obliczenia podatku. Może być zastosowana zarówno wówczas, gdy podstawa obliczenia ma wyraz ilościowy, jak i wartościowy. Natomiast stawka procentowa to relacja pomiędzy wielkością

świadczenia podatkowego a wielkością podstawy obliczenia podatku. W praktyce stawka procentowa służy do ustalania wysokości świadczenia podatkowego przy znanej wysokości podstawy obliczenia podatku.

3. Taryfa podatkowa

Ogół stawek podatkowych, które obowiązują w konkretnym podatku, stanowi taryfę podatkową. Taryfa może zawierać albo tylko jedną stawkę, albo wiele stawek, które powinny być powiązane w harmonijny system stawek jednolitą zasadą konstrukcyjną.

4. Skala podatkowa

Skala podatkowa jest zbiorem uporządkowanych – rosnąco lub malejąco – stawek procentowych, znajdujących zastosowanie do różnej wielkości podstawy obliczenia podatku.

Skala podatkowa zbudowana jest z przedziałów podstawy obliczenia podatku, przedstawionych w postaci wielkości granicznych, oraz odpowiadających tym przedziałom stawek podatkowych. Istnieją dwa podstawowe typy skal podatkowych: progresywna i regresywna. Skala progresywna może być skonstruowana w oparciu o zasadę progresji globalnej oraz progresji ciągłej. Natomiast istotą skali podatkowej regresywnej jest to, że wraz ze wzrostem podstawy obliczenia podatku maleją stawki podatkowe.

§ 3. Ulgi i zwolnienia podatkowe

Solutio tributi arguit subiectionem

(Zwolnienie od daniny świadczy o podporządkowaniu)

Ulgi i zwolnienia stanowią istotny element konstrukcji podatku, mają charakter generalny i zawarte są w przepisach regulujących konkretny podatek. Zwolnienia o charakterze podmiotowym mogą być wprowadzone wyłącznie w drodze ustawowej (art. 217 Konstytucji RP). Są one najczęściej związane z sytuacją osobistą i ekonomiczną podatnika. Natomiast zwolnienia przedmiotowe są wyrazem określonych preferencji gospodarczych państwa oraz zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu. Pojęcie „ulga” rozumiane jest jako obniżenie czy zmniejszenie wysokości obciążenia. Różnice między zwolnieniem a ulgą polegają na tym, że zwolnienie jest definitywnym (ostatecznym) wyłączeniem określonej kategorii podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania, natomiast wprowadzając ulgę, ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania, lecz ma na celu tylko i wyłącznie redukcję obciążenia podatkowego (zmniejszenie wysokości płaconego podatku).

I. Rodzaje zwolnień podatkowych

Zwolnienia podatkowe mogą dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu opodatkowania (np. obrotu, dochodu, majątku) i polegają na wyłączeniu pewnej kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego danego podatku lub wiążą się z wyłączeniem pewnych kategorii stanów faktycznych lub prawnych z przedmiotu danego podatku.

Ulgi podatkowe mogą polegać na zmniejszeniu podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku. Nie dotyczą więc bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu opodatkowania, ale innych elementów konstrukcji podatku. Mogą jednak mieć związek z osobą podatnika lub przedmiotem opodatkowania. Cechą charakterystyczną ulg jest także ich złożona konstrukcja prawna, która wymaga precyzyjnego określenia, m.in. w jakim trybie ma nastąpić przyznanie ulgi (na wniosek czy z urzędu), na jakich warunkach i w jakiej wysokości, kto ma dokonać obliczenia, w jakim terminie i w jakiej formie. Ulgi wynikające z przepisów ustaw regulujących poszczególne podatki nazywane są ulgami systemowymi.

Od zwolnień podatkowych należy odróżnić **wylączenia z opodatkowania**, będące wyrazem całkowitego braku zainteresowania ustawodawcy objęciem zakresem obciążenia danym podatkiem określonych stanów faktycznych i prawnych. Podstawowym celem wyląceń podatkowych jest zazwyczaj chęć opodatkowania takich stanów w innym podatku. Natomiast zwolnienie oznacza, że określone zjawisko pozostaje w kręgu zainteresowania ustawodawcy, ale z określonych powodów powinno zostać potraktowane w sposób preferencyjny ze względu np. na osobę podatnika albo przeznaczenie lub sposób korzystania z przedmiotu opodatkowania.

II. Funkcje ulg i zwolnień podatkowych

Ulgi i zwolnienia podatkowe traktowane są jako przywileje podatkowe będące bodźcem do angażowania kapitału, regulowania popytu i podaży, rozwoju regionów gospodarczo zacofanych, promocji zatrudnienia oraz instrumentem łagodzenia dysproporcji dochodów. Wśród najczęściej wskazywanych funkcji, jakie mają do spełnienia ulgi i zwolnienia podatkowe, wymienia się funkcje gospodarcze (np. wspieranie działań inwestycyjnych, popieranie pożądanej działalności gospodarczej, korygowanie wymiaru podatku z uwagi na okoliczności osłabiające zdolności płatnicze podatnika, charakter wykonywanej działalności) i społeczne (np. charakter działalności wykonywanej przez podatnika, polityka prorodzinna, ochrona niepełnosprawnych, podwyższanie kwalifikacji zawodowych podatnika).

ROZDZIAŁ II

SYSTEM PODATKOWY

§ 1. Pojęcie i typologia systemów podatkowych

Literatura: *E. Wojciechowski*, Systemy podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, pod red. *M. Weralskiego*, t. III, Instytucje budżetowe, Ossolineum 1985; Federalizm fiskalny w teorii i praktyce, pod red. *K. Piotrowskiej-Marczak*, Warszawa 2009; *W. Goronowski*, Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji), [w:] Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga Jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego, pod red. *E. Chojny-Duch* i *W. Gronowskiego*, Warszawa 1998; *N. Gajl*, Modele podatkowe. Podatki dochodowe, Warszawa 1995; *J. Malecki*, Ewolucja systemu i prawa podatkowego w Polsce, [w:] Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju.

System podatkowy to ogół podatków występujących w danym czasie, w danym państwie¹, wzajemnie ze sobą powiązanych i od siebie uzależnionych, tworzących pewną całość. System podatkowy to nie tylko same podatki, czyli prawo materialne, lecz również prawo formalne, a także wszystkie inne składniki systemu prawa, które służą realizacji zobowiązań podatkowych. Do systemu podatkowego zaliczymy zatem także prawo karne skarbowe oraz międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe.

System podatkowy powinien być niesprzeczny, logiczny i zupełny, zbudowany według zasad podatkowych². Powinien też harmonijnie godzić funkcje podatków, przede wszystkim fiskalną i redystrybucyjną. Jako system norm prawnych system podatkowy powinien być zbudowany według zasad prawidłowej legislacji³. Teoria wyróżnia systemy podatkowe historyczne, naukowe (racjonalne) oraz realne (istniejące współcześnie)⁴.

¹ *L. Adam*, Podatki i opłaty w kapitalizmie, Warszawa 1962, s. 71.

² *C. Kosikowski*, Prawo podatkowe w Unii Europejskiej i w Polsce, Warszawa 2005, s. 181.

³ *Ibidem*.

⁴ *E. Wojciechowski*, Systemy podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, praca zbiorowa pod red. *M. Weralskiego*, t. III, Instytucje budżetowe, Ossolineum 1985, s. 116 i n.

I. Historyczne systemy podatkowe

Podatki, jakie obowiązują w danym państwie, stanowią efekt historycznego ich rozwoju, a także zachodzących w tym państwie zmian politycznych, gospodarczych i społecznych. W rezultacie często powstaje swego rodzaju „konglomerat” podatkowy, a nie system. Wynika to w znacznej mierze z tego, że system podatkowy jest ważnym elementem życia społecznego i na jego stan wpływają różnorodne czynniki związane z funkcjonowaniem społeczeństwa.

Motywy wprowadzania w życie nowych podatków są związane z:

- a) polityką,
- b) przesłankami wzrostu gospodarczego,
- c) strukturalnymi zmianami gospodarki,
- d) stabilizacją pieniądza lub też
- e) przesłankami społecznymi (socjalnymi) związanymi z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej.

Nie bez znaczenia dla kształtu obowiązującego systemu jest dostosowywanie go do możliwości funkcjonowania w danym społeczeństwie. Są one mierzone:

- a) zdolnością podatników do wypełniania nałożonych na nich obowiązków proceduralnych (np. w zakresie samoobliczenia podatkowego),
- b) zdolnością „świadczenia usług” podatkowych przez administrację,
- c) standardami międzynarodowymi (np. harmonizacją podatków w ramach Unii Europejskiej)¹.

II. Racjonalne (teoretyczne) i realne systemy podatkowe

Racjonalne systemy podatkowe to systemy teoretyczne, naukowe, modelowe. Naukowe (racjonalne) systemy podatkowe opierają się na pewnych generalnych założeniach i przesłankach opodatkowania (zasadach), uwzględniających aspekty polityczne, ekonomiczne, socjalne oraz prawne podatków². Dążą one do uwzględnienia optymalnej realizacji fiskalnych i pozafiskalnych celów podatków, przy zachowaniu powszechnie uznawanych zasad podatkowych.

Realny (współczesny) system podatkowy jest wypadkową systemów naukowych i historycznych. Realny system podatkowy stanowi swego rodzaju kompromis pomiędzy systemem racjonalnym a uwarunkowaniami politycznymi i gospodarczymi występującymi w czasie jego tworzenia lub zmian.

W praktyce kształt systemu podatkowego zależy od wielu różnorodnych czynników, takich jak:

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 23–25.

² N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992; E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe...*, s. 114–150.

- 1) struktura społeczno-gospodarcza państwa (kraje rolnicze, np. w Syrii podatek rolny to podatek obrotowy; uprzemysłowione, o silnie rozwiniętej bankowości, brak jakiegokolwiek wyraźnej struktury i słaby rozwój ekonomiczny tworzy raje podatkowe),
- 2) miejsce państwa w systemie gospodarki światowej,
- 3) system społeczno-polityczny,
- 4) poziom rozwoju gospodarczego,
- 5) ciągłość (nieciągłość) tradycji podatkowej,
- 6) to, czy dane państwo należy do grupy państw dłużniczych, czy wierzycielskich itp.

III. Struktura systemu podatków (klasyfikacja systemu podatkowego)

Literatura: *E. Wojciechowski*, Systemy podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, pod red. *M. Weralskiego*, t. III, Instytucje budżetowe, Ossolineum 1985; *Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, pod red. *K. Piotrowskiej-Marczak*, Warszawa 2009; *W. Goronowski*, Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji), [w:] Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga Jubileuszowa Profesora dr Leona Kurowskiego, pod red. *E. Chojny-Duch* i *W. Gronowskiego*, Warszawa 1998; *N. Gajl*, Modele podatkowe. Podatki dochodowe, Warszawa 1995; *J. Malecki*, Ewolucja systemu i prawa podatkowego w Polsce, [w:] Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju.

Najczęściej podatki dzieli się według¹:

- 1) **przedmiotu opodatkowania** – na podatki przychodowe, dochodowe, majątkowe i od wydatków,
- 2) **stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku** – na podatki bezpośrednie i pośrednie,
- 3) **przeznaczenia** dochodów podatkowych na rzecz **państwa i samorządu** – na podatki państwowe, samorządowe i wspólne.

1. Rodzaje podatków według kryterium przedmiotu opodatkowania

1.1. Podatki przychodowe

Przedmiotem opodatkowania w tych podatkach jest obrót albo inne znamiona, które świadczą o rozmiarach osiąganych przez podatnika dochodów. Na przykład w podatku gruntowym nawiązuje się do ilości, jakości i rodzaju gruntów. Jest to opodatkowanie wstępne, które nie uwzględnia finalnej sytuacji osobistej podat-

¹ Por. cykl opracowań *N. Gajl* pod wspólnym tytułem: *Modele podatkowe: Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich, Podatki dochodowe, Warszawa 1995, Podatki majątkowe (1996), Podatki lokalne (1996)*.

nika. Podatki przychodowe obciążają źródło, z którego płyną wartości pieniężne (np. przedsiębiorstwo, gospodarstwo rolne).

1.2. Podatki dochodowe

Podatki dochodowe mają charakter osobisty, co oznacza, że przy ich wymiarze brany jest pod uwagę całokształt okoliczności wpływających na opodatkowanie osoby podatnika. Opodatkowaniu podlega nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym może podlegać także dochód szacunkowy (karta podatkowa, ryczałt ewidencjonowany).

1.3. Podatki majątkowe

Podatki majątkowe obciążać mogą:

- a) posiadanie majątku (podatek od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów),
- b) przyrost majątku (podatek od spadków i darowizn) oraz
- c) obrót majątkiem (podatek od czynności cywilnoprawnych).

1.4. Podatki od wydatków (konsumpcyjne)

Podatki od wydatków obciążają dochód (majątek) podatnika w momencie jego wydatkowania. Ich materialny ciężar ponosi konsument. Ale podatnikiem w sensie formalnym jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu.

Podział podatków według kryterium przedmiotu opodatkowania:

- 1) podatki przychodowe
 - a) podatek rolny i
 - b) podatek leśny.
- 2) podatki dochodowe: podatek dochodowy od osób prawnych i podatek dochodowy od osób fizycznych, który ma także formy ryczałtowe (karta podatkowa, ryczałt ewidencjonowany i opodatkowanie osób duchownych);
- 3) podatki majątkowe
 - a) podatki od **posiadania majątku**
 - podatek od nieruchomości i
 - podatek od środków transportowych,
 - b) podatek od **przyrostu majątkowego** – podatek od spadków i darowizn,
 - c) podatek od **obrotu majątkiem** – podatek od czynności cywilnoprawnych;
- 4) **podatki od wydatków (konsumpcyjne)**: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy oraz podatek od gier.

2. Podatki bezpośrednie i pośrednie

„Podatkami bezpośrednimi są podatki, które bezpośrednio nawiązują do zdolności podatkowej osoby fizycznej lub prawnej, zaś podatkami pośrednimi – podatki, które zdolność tę ujmują jedynie pośrednio. Podatkami bezpośrednimi są podatki,

w których podatnik w sensie formalnym jest jednocześnie podatnikiem w sensie materialnym, natomiast podatki pośrednie są to podatki, które mogą być przerzucone na inny podmiot. Podatki bezpośrednie są to podatki, których przedmiotem jest dochód uzyskiwany przez podatnika (lub przychód jako zjawisko świadczące o uzyskiwaniu dochodu) oraz posiadany przez niego majątek (lub przyrost tego majątku), a zatem przedmiot podatku nawiązuje bezpośrednio do źródła podatku, którym jest dochód lub majątek. Podatkami pośrednimi są podatki, które nie spełniają tego warunku, tj. ich przedmiotem jest inne zjawisko niż uzyskiwanie dochodu lub posiadanie majątku (uzyskanie przyrostu majątku)¹.

3. Podatki państwowe, samorządowe i wspólne

W polskim systemie podatkowym **państwowymi podatkami** są: podatek od towarów i usług, akcyzowy, od gier, od wzrostu wynagrodzeń, dywidenda, oprocenowanie kapitału w jednoosobowych spółkach skarbu państwa.

Do **podatków samorządowych** należą: podatek rolny, podatek leśny, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów, opłaty lokalne (targowa i miejscowa), podatki opłacane w formie karty podatkowej (zryczałtowany podatek dochodowy i zryczałtowane podatki obrotowy i dochodowy), podatek od spadków i darowizn, opłata skarbową, podatek od czynności cywilnoprawnych.

Podatkami **wspólnymi** są obydwie podatki dochodowe.

IV. Formalne prawo podatkowe

Prawo formalne to zbiór ogólnych mechanizmów (instytucji prawnych) funkcjonowania systemu podatkowego². Przepisy prawa (formalnego) ogólnego obejmują regulacje dotyczące:

- a) organów podatkowych,
- b) powstawania obowiązku podatkowego (moment powstawania obowiązku podatkowego),
- c) rejestracji zdarzeń prawno-podatkowych (prowadzenie ewidencji i dokumentacji podatkowej),
- d) wymiaru zobowiązania podatkowego,
- e) wykonywania,
- f) kontroli,
- g) egzekucji zobowiązań podatkowych oraz
- h) odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

¹ H. Litwińczuk, [w:] H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, Prawo podatkowe przedsiębiorców, pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2006, s. 29.

² H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl