

## **POLSKI SYSTEM PODATKOWY – ZAGADNIENIA OGÓLNE**

### **Streszczenie:**

Na obecny kształt polskiego prawa podatkowego wpłynęły:

- reforma polskiego systemu zapoczątkowana w 1989 roku, w związku ze zmianami gospodarczymi dokonany w Polsce,
- proces harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem UE w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich.

Podatek ma swój aspekt ustrojowy, ekonomiczny i prawny.

Aspekt ustrojowy wiąże się z odpowiedzią na pytanie, w jaki sposób powinny być regulowane podstawowe kwestie dotyczące obciążeń fiskalnych. Fakt, iż współcześnie dla uzasadnienia opodatkowania nie wystarczy już sama idea suwerenności państwa i konieczne stało się usprawiedliwienie istniejących i planowanych wydatków, skłania do wysunięcia tezy, iż powinny być one objęte konstytucją. Świadomość tego stanu rzeczy jest na tyle wysoka, że w większości konstytucji na świecie stała się normą.

Przy takim podejściu szczególnego znaczenia nabierają zasady konstytucyjne, gwarantujące praworządność podatkową. Zasady te, to: niedziałanie prawa wstecz, *vacatio legis*, zaufanie do prawa i państwa, zgodność z prawem i równość.

Konsekwencją stosowania dwóch pierwszych zasad powinien być zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego. Przede wszystkim chodzi o te zmiany, które pogarszają sytuację prawną i ekonomiczną podatnika. W warunkach gospodarki rynkowej ma to ogromne znaczenie, gdyż dowolność w stanowieniu podatków wpływa destrukcyjnie na działalność gospodarczą. Zasada zgodności opodatkowania z prawem sprowadza się do tego, że nie może być ono nakładane inaczej niż ustawą, zaś zasada równości oznacza jednakowe reguły podatkowe wobec wszystkich podmiotów.

Aspekt ekonomiczny dotyczy, najogólniej mówiąc, konstrukcji podatku. Ustanowienie każdego obciążenia fiskalnego może spowodować zmianę alokacji zasobów w gospodarce. Podstawowym problemem jest zatem zaproponowanie takich podatków, które zaspokajając potrzeby finansowe właściwych budżetów – nie powodowałyby jednocześnie maksymalizacji utraconego potencjalnego dochodu z zaniechanej działalności produkcyjnej, a co za tym idzie stagnacji gospodarczej.

W aspekcie prawnym zwraca się uwagę na to, że istnieją pewne stałe cechy, które odróżniają podatek od innych danin publicznych. Cechami tymi są: przymusowość, nieekwiwalentność, pieniężny charakter świadczenia, powszechność i bezzwrotność.

**Słowa kluczowe:** podatek, system podatkowy, prawo podatkowe, stawki podatkowe, zobowiązania podatkowe, ordynacja podatkowa, kontrola skarbową, organy administracji, kontrola podatkowa

## Wprowadzenie

Opracowanie niniejsze zawiera ewolucję polskiego systemu podatkowego oraz jego charakterystykę – z zachowaniem należytych proporcji – zmian podatkowych na przestrzeni lat. Prowadzi ona ostatecznie do ustalenia przyczyn i efektów transformacji systemu podatkowego po odzyskaniu przez Polskę wolności w latach dziewięćdziesiątych XX wieku.

W artykule tym znalazły się również sprawy traktujące o tzw. ogólnym prawie podatkowym. W wielu dyskusjach lub artykułach system podatkowy utożsamiany jest z podatkami. Tymczasem system podatkowy to również przedstawiona w niniejszym artykule Ordynacja podatkowa oraz inne regulacje omówione w jednym z punktów.

W końcowej części niniejszego opracowania omówiono skrótowo zagadnienia międzynarodowe. W odniesieniu do polskiego systemu podatkowego dotyczy to przede wszystkim kontekstu członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Temu właśnie poświęcony jest jeden z punktów. Zostały w nim zaprezentowane informacje o podatkach w krajach Unii oraz zasady szeroko pojętej harmonizacji prawa podatkowego.

Reformę polskiego systemu podatkowego rozpoczęto od uchwalenia dwóch odrębnych ustaw wprowadzających do nowo tworzonego polskiego systemu podatkowego dwóch podatków dochodowych – od osób prawnych i od osób fizycznych:

- ustawą z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zastąpioną ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r.;
- ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r.

Ważnym krokiem w procesie budowy polskiego systemu podatkowego było uchwalenie ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, która w 2004 roku została zastąpiona dwoma odrębnymi aktami ustawowymi dotyczącymi podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Kolejnym etapem było uchwalenie m. in.:

- ustawy o ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 r.;
- ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 9 września 2000 r.

Począwszy od 2004 r., w związku z uzyskaniem przez Polskę członkostwa w UE, dokonano wielu zmian w polskim systemie podatkowym, wśród których należy zwrócić szczególną uwagę na uchwalenie:

- ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, która została zastąpiona ustawą o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r.

Na kształt obecnego systemu podatkowego wpłynęły także dyrektywy podatkowego prawa wspólnotowego.

Charakterystykę polskiego systemu podatkowego - rozumianego jako ogół elementów wzajemnie ze sobą powiązanych i od siebie uzależnionych, tworzących pewną całość [Mastalski, 2000, s. 27] - warto zacząć od wskazania kryteriów klasyfikacji poszczególnych rodzajów podatków [Wójtowicz, 2000, 190-191].

- I. Kryterium przerzucalności – polega ono na przesunięciu przez podatnika ciężaru podatkowego na inny podmiot, przede wszystkim poprzez wkalkulowanie go w cenę sprzedawanego towaru lub usługi. Prowadzi do wyodrębnienia w systemach podatkowych podatków pośrednich, do których w polskim systemie podatkowym zaliczmy podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy.
- II. Kryterium zjawisk ekonomicznych – odnosi się do przedmiotu opodatkowania, którym w systemie opodatkowania może być dochód, przychód czy majątek. Prowadzi do wyodrębnienia w polskim systemie podatkowym następujących podatków:
  - a) dochodowych – od osób prawnych i osób fizycznych;
  - b) majątkowych: od posiadania majątku (np. podatek od środków transportowych), od przyrostu masy majątku (np. podatek od spadków i darowizn), od wzrostu wartości majątku;
  - c) przychodowych, np. ryczałt ewidencjonowany. Kwalifikacja ryczałtu ewidencjonowanego do podatków przychodowych wynika z faktu, iż podstawę opodatkowania stanowi w jego przypadku przychód a nie dochód<sup>1</sup>. Ryczałt ten jest w rzeczywistości podatkiem – a nie ryczałtem – i polega na proporcjonalnym opodatkowaniu przy zastosowaniu stawki procentowej dla danego rodzaju działalności, a więc jego kwalifikacja jako podatku jest dopuszczalna [Wójtowicz, 1997, s. 139].
- III. Kryterium konsumpcji – wynika ono z faktycznego obciążenia konsumpcji konkretnymi podatkami. Do tej grupy należą podatki obrotowe, w konstrukcji których podstawę opodatkowania stanowi obrót, m. in.: podatek od towarów i usług – w prawie UE podatek od wartości dodanej, akcyza.
- IV. Kryterium beneficjenta dochodów podatkowych – wynika ze wskazania faktycznego beneficjenta dochodów podatkowych, jakim może być konkretny podmiot lub związek publicznoprawny. Prowadzi ono do wyodrębnienia podatków:

<sup>1</sup> Podobnie na ten temat – a więc za uproszczoną formą opodatkowania dochodów za pomocą podatków przychodowych opowiedziano się w dziele: *Prawo finansowe, op. cit.*, s. 190.

- a) państwowych – w polskim systemie będą to np. podatek od towarów i usług i akcyza;
  - b) samorządowych – w polskim systemie będą to np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych;
  - c) federalnych.
- V. Kryterium cech osobistych i okoliczności dotyczących podatnika – prowadzi ono do wyodrębnienia podatków:
- a) realnych – na ich wysokość nie mają wpływu cechy osobiste i okoliczności dotyczące podatnika, np. opłata targowa;
  - b) osobistych – na ich wysokość mają wpływ cechy osobiste okoliczności dotyczące podatnika, np. podatek dochodowy od osób fizycznych.

W teorii prawa podatkowego [Głuchowski, 1996, s. 12] wskazuje się także na podstawowe funkcje podatków:

- a) fiskalną – sprowadzającą się do tego, że pełnią one bardzo ważną rolę wśród dochodów budżetowych państwa i samorządów;
- b) interwencyjną (stymulacyjną) – może ona polegać na wprowadzeniu określonego podatku, stosowaniu zróżnicowanych stawek podatkowych czy też ulg;
- c) redystrybucyjną – dzięki podatkom następuje redystrybucja dochodu i majątku narodowego między podatnikami a związkami publicznoprawnymi, jakimi są państwo i organy samorządu terytorialnego.

## 1. Zarys ewolucji polskiego systemu podatkowego

Systemy podatkowe każdego państwa zmieniały się i zmieniają nadal. Konkretna konstrukcja systemu podatkowego jest efektem gry politycznej, ale na przestrzeni dziejów to rozwój szeroko pojętych stosunków gospodarczych, społecznych i ustrojowych decydował o formach opodatkowania i ich ewolucji.

### 1.1. Okres państwa patrymonialnego i piastowskiego

System danin był w tym okresie skomplikowany. Początkowo można było mówić tylko o tzw. dani (trybucie) – składanej władcy przez podległe terytoria. System danin zaczął się jednak rozbudowywać w miarę wewnętrznego cementowania się państwa [Bardach, Leśnodorski, Pietrzak, 1987, s. 65].

Najstarszą daniną było opolne, uiszczane w postaci krowy lub wołu od opła jako całości<sup>2</sup>. Przy tym świadczeniu – zdaniem większości historyków – pojawił się tzw. narzaz, prymitywna forma kwitu skarbowego. Były to dwie deszczułki – jedna pozostawała u płatnika, a drugą zabierał poborca podatkowy. Zgodność nacięć na obu deszczułkach świadczyć miała o wywiązaniu się z obowiązku podatkowego. Istniało wiele posług i służebności, takich jak: powóz – obowiązek dostarczania koni i wozów na podróż monarchy po kraju, podwoda – obowią-

<sup>2</sup> Opole w XI–XIII w. było wspólnotą terytorialną składającą się z kilkunastu wsi. Szerzej, *ibidem*.

zek dostarczania koni pod wierzch podróżującym urzędnikom, przewód zwykły (chłopski) – obowiązek transportu ustalonymi szlakami żywności i innych dóbr, przewód rycerski – eskortowanie więźniów lub przewożenie cennych ładunków pod zbrojną ochroną, służebność stanu – obowiązek pomieszczenia i ugoszczenia monarchy i jego dworu oraz jego wysłańców podróży, służebność łowiecka – ochrona zwierzyny, na którą polowanie stanowiło regale królewskie.

Uzupełnieniem danin, posług i służebności był system regaliów, czyli zastrzeżonych wyłącznie dla władcy dziedzin działalności gospodarczej: regale polowania (na cenną zwierzynę), rybołówstwa, górnicze, solne, grodowe, wodne (dotyczące większych rzek), młynne (na wodach królewskich), regale targu i karczmy.

Wraz z rozwojem rynków zaczęto pobierać myta i cła, początkowo w naturze, potem w pieniądzu. Komory celne ustawiano na granicach państwa, ale i wewnątrz kraju: na skrzyżowaniu szlaków, przy brodach i groblach. Dodać należy, że władcy czerpali też dochody z kar [Wyrozumski, 2005, s.710]. Skarbowość państwa została gruntownie zreorganizowana i wzmocniona przez Kazimierza Wielkiego. Opierała się ona przede wszystkim na dochodach z dóbr królewskich, ale jednocześnie wzrosło znaczenie dochodów z ceł i podatków [Baczkowski, 2005, s.27].

## 1.2. Podatki I Rzeczypospolitej

Dochody skarbu pochodziły w tym czasie z sześciu źródeł:

- z dochodów z mennicy,
- czynszów dzierżawnych i królewszczyzn,
- kwarty z królewszczyzn,
- podatków,
- traktowanych osobno wpływów z Prus Królewskich i z księstw lennych: Prus Książęcych i Kurlandii,
- z ceł [Bardach, Leśnodorski, Pietrzak, 1987, s. 65].

Podatki stanowiły dochód niestały, ponieważ uchwalane były przez Sejm na rok, czasem na kilka lat. Na dodatek z podatków zwolnione były generalnie stany uprzywilejowane. Funkcjonowały następujące podatki:

- łanowe – dawne poradne – w wysokości 2 gr z łanu w dobrach szlacheckich, 4 gr w kościelnych,
- łanowe nadzwyczajne, zwane poborem. W drugiej połowie XVI w. praktycznie zaczął stawać się podatkiem corocznym. Stawka podatku wynosiła 30 gr z łanu – była to jednostka zwana symplą, jednak zdarzało się, że był on pobierany w wysokości podwójnej (dupła) lub potrójnej (trypla). Przez pewien czas – od 1629 r. do czasów po wojnie szwedzkiej – jako jednostkę opodatkowania przyjęto dom mieszkalny, stąd podatek zmienił nazwę na podymne.
- szos – podatek majątkowy nakładany na miasta. W XV w. był to podatek zryczałtowany, a władze miast decydowały o sposobie wewnętrznego rozłożenia tego obciążenia. W miarę jak podwyższano

pobór z czasem i szos zaczęto określać w formie wielokrotności sympli poboru. Pobierano też zryczałtowane pogłówne żydowskie,

- akcyza – miejski podatek powszechny, wymierzany od obrotu w postaci procentu wartości towarów sprzedanych na rynku,
- szelężne – powszechny podatek od napojów, tzw. podatek dziesiątego szeląga,
- czopowe – płacone przez mieszczan od wyrobu i szynkowania piwa, wina, miodu i gorzałki,
- hiberna (chleb zimowy) – podatek opłacany z dóbr królewskich i kościelnych, przeznaczony na utrzymanie wojska. Miał on stanowić ekwiwalent za uwolnienie tych dóbr od kwaterunków wojskowych w zimie.

Warto odnotować, że to właśnie w omawianym okresie ugruntowała się zasada, że stanowienie podatków leży wyłącznie w gestii sejmu. Znalazło to jeszcze silniejsze umocowanie Konstytucji 3 Maja.

Na koniec warto wspomnieć o cłach. Stanowiły one stały dochód króla i Rzeczypospolitej. Czasami wprowadzano tzw. nadzwyczajne cła generalne, wynoszące 35% wartości towaru, obejmujące również szlachtę. Niestety, w parze z nałożeniem takiego cła nie szło obniżanie ceł, co przyczyniło się do znacznego ograniczenia handlu. Na ograniczenie owo niebagatelny wpływ wywarł fakt, że równocześnie istniały cła i myta wojewódzkie, starościńskie, miejskie i prywatne.

W sytuacji rozkładu finansów publicznych i realnej groźby utracenia niepodległości w XVIII w. podjęto próbę reform podatkowych.

Najważniejsze jakościowo zmiany to:

- łanowe zastąpione zostało bardzo wydatnym podatkiem podrymym, obejmującym również szlachtę,
- hibernę zastąpiono półpodrymym,
- zastosowano opłatę stemplową, pobieraną od nadawania urzędów duchownych i świeckich, od orderów i nobilitacji,
- ustanowiono podatek 20% od dochodów duchowieństwa, podatek nie obejmował dochodów wiejskich proboszczów, które były bardzo niskie,
- podwyższono podrymne miejskie.

Wprowadzono także podatek od posesji o wartości wyższej niż 10 tys. złp.

### **1.3. System podatkowy II Rzeczypospolitej**

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. Polska stanęła przed zadaniem unifikacji prawa. Dotyczyło to również prawa podatkowego. System podatkowy II RP bazował na następujących obciążeniach:

- akcyzach,
- państwowym podatku dochodowym,
- państwowym podatku przemysłowym,
- podatkach majątkowych [Gomułowicz, Małecki, 2004, s. 273].

Największe znaczenie fiskalne miały podatki akcyzowe, przynosząc około 50–60% dochodów podatkowych, następnie podatki dochodowe, a najmniejsze – majątkowe.

Państwowy podatek dochodowy wzorowany był na podatku pruskim. Podatnikami podatku stały się osoby fizyczne i prawne oraz spadki wakujące. Przedmiotem opodatkowania były wszelkiego rodzaju dochody. Osoby prawne prowadzące księgi handlowe płaciły podatek od zysku bilansowego.

Podatek pełnił wyraźne funkcje pozadochodowe:

- wolne od podatku były kwoty uznane za minimum egzystencji, w przypadku gospodarstw rolnych zwolnione były te, których areal nie przekraczał 15 ha użytków rolnych;
- przewidziano wiele zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, zwolniono m. in. Skarb Państwa, monopole państwowe, związki samorządowe, pensje za waleczność, osoby prawne przeznaczające swe dochody w całości na cele użyteczności publicznej, Bank Polski, Komunalne Kasy Oszczędności, izby przemysłowe, handlowe, rzemieślnicze i rolnicze, stowarzyszenia wyższej użyteczności, dochody z obligacji niektórych pożyczek państwowych, dochody z przedsiębiorstw nowo utworzonych ważnych dla obrony kraju, dochody z pionierskich wierceń naftowych, dochody z przedsiębiorstw i gospodarstw rolnych inwestujących w województwach wschodnich, dochody przedsiębiorstw elektryfikujących itp.;
- przyjęto zasadę łącznego opodatkowania rodziny – do dochodów głowy rodziny doliczano dochody małżonka oraz zstępnych, jeżeli głowie rodziny przysługiwało prawo do rozporządzania i użytkowania ich dochodami;
- z podstawy opodatkowania można było odliczyć np. odsetki od długów, renty, składki ubezpieczeniowe, inne bezpośrednie podatki państwowe i samorządowe, wydatki poniesione na budowę domów mieszkalnych;
- skala podatkowa była progresywna, bardzo staksowana, zawierająca 73 stopnie; stawki wynosiły od 2 do 35%;
- stawki zależne były od sytuacji rodzinnej podatnika.

Odrębne przepisy regulowały opodatkowanie dochodów z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną – dotyczyły one generalnie urzędników i wysoko płatnego personelu w przedsiębiorstwach.

Podatek dochodowy stanowił główne źródło dochodów państwa, a dodatkowo wspierał politykę socjalną.

Państwowemu podatkowi przemysłowemu podlegały wszelkie, obliczone na zysk przedsiębiorstwa oraz wyliczone w ustawie zajęcia przemysłowe i samodzielnie wykonywane wolne zawody. Nie podlegały podatkowi: gospodarstwa rolne i leśne oraz związane z nimi: hodowla inwentarza, mleczarstwo, sadownictwo, ogrodnictwo, pszczelarstwo, rybołówstwo, eksploatawanie torfu, piaski, wapna, kamieni, fosforytów, młynów i tartaków na własne potrzeby.

Władze podatkowe miały delegacje do udzielania ulg. Stawki wynosiły od 1,2 do 6%, a drobni przedsiębiorcy mogli korzystać z uproszczonych, ryczałtowych form opodatkowania.

W zakresie podatków majątkowych istniały: podatek od nieruchomości oraz podatek od lokali.

Przedmiotem podatku od nieruchomości były:

- w miastach – wszelkie nieruchomości,
- na wsi – budynki niezwiązane z gospodarką rolną, ogrodniczą lub leśną.

Podstawą opodatkowania był czynsz należny za rok poprzedzający rok podatkowy.

Wielkim osiągnięciem w zakresie systemu podatkowego było uchwalenie w 1934 r. ordynacji podatkowej. Była to trzecia na świecie kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego, wcześniej dokonano tego w Niemczech (1919) i Czechosłowacji (1927). Ustawa kodyfikowała polskie ogólne prawo podatkowe. Do momentu wejścia w życie ordynacji ogólne prawo podatkowe rozrzucone było w wielu aktach prawnych, co budziło wątpliwości interpretacyjne i powodowało powstanie luk prawnych.

#### **1.4. Podatki w gospodarce nakazowo – rozdzielczej**

Po zakończeniu drugiej wojny światowej tylko początkowo korzystano w Polsce ze stosunkowo nowoczesnego i częściowo skodyfikowanego przedwojennego systemu podatkowego [Gomułowicz, Małecki, 1995, s. 130-154]. Wskutek objęcia kraju wpływami sowieckimi w ustawodawstwie podatkowym w coraz większym stopniu zaczęto stosować obce dotychczasowej kulturze prawno - ekonomicznej wzory ustawodawstwa radzieckiego, polegające na:

- zerwaniu z zasadą równości podatników wobec prawa poprzez różnicowanie statusu podatkowego podmiotów, w zależności od ich formy własności, branży, podporządkowania szczeblowi centralnemu lub terenowemu;
- uchyleniu ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz parcelacji ogólnego prawa podatkowego na trzy części;
- odebraniu sejmowi przez rząd w 1950 r. prawa stanowienia o podatkach.

Mimo podjęcia w latach osiemdziesiątych pewnych prób uracjonalnienia systemu podatkowego w 1989 r. nadal był to instrument nie tyle ekonomiczny, co polityczny, nieprzystający do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej<sup>3</sup>. Składał się on z czterech odmiennie zbudowanych podsystemów:

- opodatkowania gospodarki uspołecznionej,

<sup>3</sup> Chodzi tu o art. 2 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. nr 27, poz. 111), przywracający prawo stanowienia o zobowiązaniach podatkowych wyłącznie Sejmowi w drodze ustaw, oraz o art. 7 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. nr 41, poz. 324), nakazujący ustawodawcy kierowanie się zasadą równości przy ustalaniu obciążeń publicznoprawnych podmiotów.



- opodatkowania pozarolniczej gospodarki uspołecznionej,
- opodatkowania rolniczej gospodarki nieuspołecznionej,
- opodatkowania ludności.

Jednostki gospodarki uspołecznionej (j.g.u.) – których definicja była tak szeroka, iż obejmowała nawet organizacje społeczne, polityczne i zawodowe – obciążone były pięcioma podatkami: obrotowym, dochodowym, od płac, od wypłat wynagrodzeń ponad normę oraz od nieruchomości.

Największe znaczenie z punktu widzenia zasilania budżetu miał podatek obrotowy, dostarczając około 30% wszystkich wpływów [Gomułowicz, Małecki, 1995, s. 130-154]. Jako podatek jednokrotny obciążał konkretnego podatnika tylko w jednej fazie obrotu.

Minister Finansów upoważniony był do wyłączenia niektórych dóbr i usług spod opodatkowania, a także do nakładania wyższych stawek na takie wyroby, jak: sól, tytoń, benzyna, wyroby przemysłu spirytusowego, drożdżowego, winiarskiego.

Ustawa przewidywała liczne zwolnienia i ulgi podatkowe.

Drugim co do wydajności fiskalnej podatkiem pobieranym od j.g.u. był podatek dochodowy. Podstawę obliczania podatku stanowił dochód osiągnięty w danym roku podatkowym, po odliczeniu od niego m. in.:

- 50% wydatków na budowę, rozbudowę oraz modernizację budynków i budowli,
- 50% wydatków na zakup oraz montaż urządzeń, pod warunkiem że były one przeznaczone do przetwórstwa rolnego i spożywczego lub produkcji urządzeń służących ochronie środowiska,
- wydatków na modernizację technik wytwarzania w celu zmniejszenia zużycia energii w procesie produkcji,
- darowizn na cele społecznie użyteczne, do wysokości nieprzekraczalnej 10% dochodu.

Stawka podatku dochodowego była stawką liniową, wyznaczoną na poziomie 40%, choć bardzo szeroki wachlarz istniejących ulg powodował, że efektywna stopa podatkowa mogła być znacznie niższa.

Podatek od płac obciążał koszty jednostek gospodarczych. Stawka podatku wynosiła 20%, a środki uzyskane z tytułu zwolnień i ulg przekazywane były jako dochód własny na rzecz budżetów terenowych oraz na Narodowy Fundusz Kultury.

Podatek od wypłat wynagrodzeń ponad normę zastąpił w 1989 r., funkcjonujący wcześniej, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń i dotyczył także spółek niebędących j.g.u.

Najważniejszą sankcją było to, że jeśli w roku podatkowym wskaźnik udziału wynagrodzeń obciążających koszty w dochodzie, powiększonym o nadwyżki wynagrodzeń ponad normę wraz z narzutami, przekroczył wskaźnik udziału w roku poprzednim, podatek dochodowy ulegał podwyższeniu o 200% kwoty tej nadwyżki. Pewną barierą tej restrykcji był zapis, iż łącznie podatek dochodowy nie mógł przekroczyć 50% dochodu przedsiębiorstwa.

Szczególnie uciążliwym rodzajem obciążenia przedsiębiorstw państwowych<sup>4</sup> była tzw. dywidenda – quasi – podatek z tytułu korzystania z funduszu założycielskiego (wkładu państwa) znajdującego się w dyspozycji jednostki<sup>5</sup>.

Nieuspołeczniiona gospodarka pozarolnicza była objęta wielofazowym podatkiem obrotowym oraz podatkiem dochodowym.

Przedmiotem podatku dochodowego był dochód uzyskany ze źródeł przychodów, tzn. z działalności zarobkowej, naukowej (jeżeli nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń), praw majątkowych itp. Wolne od podatku były dochody osób nieprzekraczające w stosunku rocznym dwukrotnego najniższego wynagrodzenia w j.g.u.

Stawki podatku były progresywne i wynosiły od 5 do 75% podstawy opodatkowania.

Do obciążeń podatkowych nieuspołecznionej gospodarki rolnej zaliczyć można: podatek rolny, wpłaty na fundusze gmin, nadwyżkę wpłat ubezpieczeniowych nad wypłatami oraz podatek leśny, jeśli wpływy z niego nie były kierowane na zagospodarowanie i pielęgnację lasów prywatnych. Ponadto gospodarka rolna była obciążona wieloma innymi świadczeniami (opłaty melioracyjne, elektryfikacyjne, wpłaty na Państwowy Fundusz Ziemi, Fundusz Ubezpieczeń Społecznych Rolników).

System opodatkowania nieuspołecznionej gospodarki rolnej miał niewielkie znaczenie fiskalne. Świadczył o tym udział dochodów z tego źródła w ogólnej kwocie dochodów budżetowych na poziomie 0,5% oraz w zasilaniu budżetów terenowych – 1,5%.

Podatki od ludności również spełniały niewielką rolę w systemie zasilania budżetu państwa (około 2%), podczas gdy w krajach o gospodarce rynkowej ich udział jest bardzo znaczący. Do podatków tych należały:

- podatek od wynagrodzeń,
- podatek wyrównawczy,
- podatek od spadków i darowizn,
- opłata skarbową,
- podatki i opłaty lokalne, takie jak: od nieruchomości, od posiadania psów, drogowy.

## **2. Źródła prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa**

### **2.1. Źródła prawa podatkowego**

Przepisy prawa powszechnie obowiązującego zawarte są w:

- Konstytucji,

<sup>4</sup> Zwolnione z dywidendy były: przedsiębiorstwa gospodarki komunalnej, mieszkaniowej i komunikacji miejskiej, PKP, „Porty Lotnicze”, „Polska Poczta, Telegraf i Telefon”, służby ratownictwa morskiego, przedsiębiorstwa podległe MON i MSW oraz działające przy zakładach karnych i aresztach śledczych (podległe Ministrowi Sprawiedliwości) – art. 13 ustawy z 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, tekst jedn. Dz. U. z 1992 r. nr 6, poz. 27.

<sup>5</sup> Nazwa jest myląca, ponieważ w gospodarce rynkowej „dywidenda” oznacza wypłaty spółki z tytułu udziału w zysku podzielonym.

- ustawach podatkowych,
- ratyfikowanych umowach międzynarodowych,
- rozporządzeniach,
- aktach prawa miejscowego [Konstytucja RP]
- Akty prawa wewnętrznego to: uchwały Rady Ministrów, zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów [Konstytucja RP].

W artykułe 84 obowiązującej od 17 października 1997 r. Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. zostało napisane, że: „Každy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.” Prawne podstawy nakładania obowiązków podatkowych reguluje art. 217. Są to:

- nakładanie: podatków i innych danin publicznych,
- określanie:
  - podmiotów opodatkowania,
  - przedmiotów opodatkowania,
  - stawek podatkowych,
  - zasad przyznawania ulg i umorzeń podatkowych,
  - kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Może to następować *wyłącznie* w drodze ustawy. Jest to bardzo ważny przepis, ograniczający w dość istotny sposób *uznaniowość* w nakładaniu podatków.

Zgodnie z zasadą wyrażoną w *art. 8 Konstytucji jej przepisy stosuje się bezpośrednio*, chyba że Konstytucja stanowi inaczej. Oznacza to, że jeżeli w przepisach prawa podatkowego zawarte jest unormowanie sprzeczne z określonym przepisem Konstytucji, stosuje się przepis Konstytucji. Miejsce Konstytucji w systemie źródeł prawa podatkowego wymaga ponadto, aby proces jego wykładni przebiegał w taki sposób, by dokonana interpretacja była z nią zgodna.

Ustawy podatkowe określają zarówno ogólne zasady stosowania prawa podatkowego, jak i konstrukcje poszczególnych podatków.

Międzynarodowe umowy podatkowe jako źródło prawa uregulowane zostało w artykułach 88–91 Konstytucji. Stają się one źródłem prawa po ratyfikacji i ogłoszeniu. Ratyfikowana i ogłoszona umowa podatkowa jest stosowana bezpośrednio i ma pierwszeństwo wobec ustaw, tzn. ustawa musi być zgodna z postanowieniami umowy.

- Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Warto zwrócić uwagę, że w przypadku regulacji podatkowych w ustawach znajdują się zwroty: „Minister Finansów określi” oraz „Minister Finansów może określić”. Ten pierwszy zwrot oznacza zobowiązanie obligatoryjne, ten drugi zaś fakultatywne. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji innemu organowi [Konstytucja RP]. W znacznym stopniu ogranicza to liczbę podmiotów tworzących prawo.

- Organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów [Konstytucja RP].

Organy, które ustanawiają prawo miejscowe to:

- rada gminy na szczeblu najniższym,
- rada powiatu na szczeblu powiatowym,
- sejmik województwa dla największej jednostki podziału terytorialnego kraju.
- Dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Źródła dochodów tych jednostek są określone ustawowo, a same jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie, który też określony jest w ustawie [Konstytucja RP].

Jak wynika z powyższych unormowań, jednostki samorządu terytorialnego nie mogą decydować o wprowadzeniu lub zniesieniu obowiązków podatkowych. Takie kompetencje przynależą wyłącznie parlamentowi. W Polsce jedynie gminy mają dochody własne, czyli tylko one mogą wydawać akty prawa miejscowego w zakresie podatków.

## 2.2. Rola sądów w stanowieniu prawa podatkowego

- Bardzo poważną rolę w procesie stanowienia prawa w Polsce – w tym prawa podatkowego – odgrywa Trybuna Konstytucyjny [Konstytucja RP]. Trybunał jest władny orzekać m.in. o:
  - zgodności ustaw i umów międzynarodowych z Konstytucją,
  - zgodności ustaw z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których ratyfikacja wymagała uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie,
  - zgodności przepisów prawa, wydawanych przez centralne organy państwowe, z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi i ustawami,
  - zasadności skargi konstytucyjnej.

Z wnioskiem o zbadanie prawa podatkowego z Konstytucją mają prawo wystąpić: Prezydent Rzeczypospolitej, Marszałek Sejmu, Marszałek Senatu, Prezes Rady Ministrów, 50 posłów, 30 senatorów, Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokurator Generalny, Prezes Najwyższej Izby Kontroli, Rzecznik Praw Obywatelskich, a także każdy sąd, jeżeli od odpowiedzi na pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy, która przed tym sądem się toczy.

Podstawową wartością jest jednak to, że orzeczenia Trybunału mają moc powszechnie obowiązującą, są ostateczne i wchodzi w życie z dniem ogłoszenia<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Konstytucja przewiduje możliwości odstępstwa od tej reguły (art. 190 ust. 3): „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny”

Na mocy Konstytucji Naczelny Sąd Administracyjny może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed NSA. Użyty zwrot „może” oznacza, że Naczelny Sąd Administracyjny nie ma obowiązku, a jedynie możliwość zwracania się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. Jeżeli więc NSA jest przekonany, że przepis ustawy podatkowej jest niekonstytucyjny, to może samodzielnie, bez zwracania się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, wydać orzeczenie oparte na zarzucie niekonstytucyjności ustawy podatkowej. Takie działanie pozwala znacznie szybciej uniknąć negatywnych skutków zastosowania niekonstytucyjnego przepisu ustawy podatkowej, aniżeli oczekując na wyrok Trybunału Konstytucyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny może także odmówić stosowania rozporządzeń, jeżeli uzna, że w sposób oczywisty są one sprzeczne z Konstytucją RP, bądź z ustawą podatkową.

### 2.3. Istota Ordynacji podatkowej

Ordynacja podatkowa reguluje ogólne prawo podatkowe [Ordynacja podatkowa]. Jej przepisy stosuje się do:

- podatków, opłat oraz nieopodatkowanych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe,
- opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych,
- spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione wyżej, należących do właściwości organów podatkowych [Ordynacja podatkowa].

Artykuł 1 Ordynacji podatkowej wyjaśnia, że w ustawie zawarto unormowania dotyczące:

- zobowiązań podatkowych,
- informacji podatkowego,
- postępowania podatkowego,
- kontroli podatkowej i czynności sprawdzających,
- tajemnicy skarbowej<sup>7</sup>.

W artykułach 4–9 Ordynacji zdefiniowane zostały podstawowe pojęcia: obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, podatek, podatnik, płatnik, inkasent.

---

tuczny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, a gdy chodzi o inny akt normatywny dwunastu miesięcy. W przypadku orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nie przewidzianymi w ustawie budżetowej, Trybunał konstytucyjny określa termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów”.

<sup>7</sup> Trzy ostatnie zagadnienia najczęściej opisywane są w literaturze prawniczej w ramach postępowania podatkowego jako stanowiące jego integralną część.

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego.

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Podstawowa ustawa kodyfikująca prawo podatkowe, tj. Ordynacja podatkowa, nie normuje takich zagadnień, jak:

- rejestracja podatników,
- kontrola skarbową,
- egzekucja administracyjna,
- odpowiedzialność karna za przestępstwa i wykroczenia skarbowe,
- zasady składania deklaracji i zeznań podatkowych, uregulowane w zasadach szczególnych,
- udział prokuratora w postępowaniu podatkowym,
- zasady rozstrzygnięcia sporów o właściwość między organami podatkowymi a sądami,
- składanie skarg i wniosków przez podatników.

Trzy ostatnie zagadnienia reguluje kodeks postępowania administracyjnego.

Dodać jeszcze warto, że w przepisach Ordynacji podatkowej, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r. (tekst jednolity: Dz. U. z 2012 roku, poz. 747 ze zm.) znajdują się uwarunkowania dotyczące nie jednego lecz czterech różnych postępowań podatkowych, tj. postępowania jurysdykcyjnego (nazywanego wprost postępowaniem podatkowym), postępowania kontrolnego, postępowania prowadzonego w ramach tzw. czynności sprawdzających oraz postępowania w sprawach wydawania zaświadczeń.

Jeżeli chodzi o kwestie relacji pomiędzy przepisami Ordynacji podatkowej a przepisami ustaw podatkowych, trzeba – w odniesieniu do regulacji materialnoprawnych – ogólnie stwierdzić, że przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają zasad ogólnych prawa podatkowego ani też przepisów o charakterze klauzul ge-

neralnych. Nie ma więc potrzeby sięgania do Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy określona kwestia uregulowana jest w przepisach ustawy podatkowej. Przepisy Ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie wówczas, gdy dla rozwiązania określonego problemu brak stosownego uregulowania w ustawie podatkowej. Ordynacja podatkowa pełni więc funkcję *lex generalis* wobec ustaw podatkowych, mających charakter *leges speciales*.

W zakresie procedury podatkowej sytuacja jest odmienna o tyle, że postępowanie podatkowe uregulowane jest w sposób całościowy w Ordynacji podatkowej.

### **3. Harmonizacja systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej**

Systemy podatkowe krajów rozwiniętych gospodarczo kształtowały się w sposób ewolucyjny, wraz z rozwojem ekonomicznym. W efekcie w systemach podatkowych krajów gospodarczo rozwiniętych dominują: podatki dochodowe, VAT i akcyzy. Wiele podobieństw wykazują podatki dochodowe od osób fizycznych.

Pojęcie dochodu formułowane jest jako dochód ogólny ze wskazaniem źródeł przychodów; katalog źródeł przychodów jest zróżnicowany w zależności od krajów, co wynika z odmiennego traktowania niektórych źródeł przychodów.

Poszczególne regulacje podatkowe dotyczące zarówno metod określania wysokości dochodu, jak i wysokości podatku, co niejednokrotnie prowadzi do erozji podstawy opodatkowania.

Dochód jest osiągany w wyniku wytwarzania dóbr i świadczenia usług, transferów bezzwrotnych, świadczenia pracy zarobkowej, z majątku, kapitału i innych.

Pojęcie dochodu jest związane z osobą, która go osiąga, uwzględnia się więc właściwości osobiste podatnika (np. wiek, stan zdrowia, stan rodzinny), zdolność płacniczą oraz tzw. sprawiedliwość społeczną.

Przy ustalaniu wysokości dochodu przewidziane są potrącenia kosztów, w zależności od rodzaju źródła przychodów; inaczej jest ustalany dochód z działalności prowadzonej na własny rachunek, inaczej z pracy najemnej i inaczej z posiadania majątku. Stosowane są stawki progresywne, choć na podobieństwo amerykańskiego PIT, są one w większości krajów stosunkowo uproszczone<sup>8</sup>. Najczęściej europejskie prawo podatkowe wymienia następujące źródła przychodów: praca samodzielna, praca najemna, majątek, najem i dzierżawa, gospodarstwa rolne i leśne, przedsiębiorstwa, spekulacje.

We wszystkich krajach UE – 15 podatki od dochodów charakteryzują się progresywnością (tabela 1).

<sup>8</sup> G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wyd. UG, Gdańsk 2002, s. 57.

**Tabela 1. Stawki podatku od dochodów osobistych oraz podatku od dochodów przedsiębiorstw w krajach UE (w %)**

Kraj	Najniższa stawka PIT	Najwyższa stawka PIT	Stawka CIT
Austria	21	50	25
Belgia	25	50	33,99
Dania	38	59	24
Finlandia	9	32,5	26
Francja	10	48,09	33,33
Grecja	0	40	29
Hiszpania	15	45	35
Holandia	0	25	29,6
Irlandia	20	42	12,5
Luksemburg	6	38,95	29,63
Niemcy	15	42	25
Portugalia	10,5	40	27,5
Szwecja	29	54	28
Wielka Brytania	0	40	30
Włochy	23	43	33
<b>średnia dla „15”</b>	<b>14,76</b>	<b>45,10</b>	<b>28,10</b>
Malta	15	35	35
Cypr	20	30	10
Czechy	12	32	24
Estonia	23		
Litwa	10	35	15
Łotwa	25		15
<b>Polska</b>	<b>19</b>	<b>40</b>	<b>19</b>
Słowacja	19		
Słowenia	16	50	25
Węgry	18	36	16
<b>średnia dla „8”</b>	<b>18,62</b>	<b>34,37</b>	<b>17,12</b>
<b>średnia dla „25”</b>	<b>15,18</b>	<b>40,06</b>	<b>24,90</b>

Źródło: [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com) z 24 sierpnia 2006 r.

Różne są formy uwzględniania w podatku dzieci pozostających na utrzymaniu podatnika: zmniejszenie podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej, zredukowanie podatku o stałą kwotę. Najczęściej stosuje się tę ostatnią formę, tzn. określona jest kwota potrącenia od podatku przypadająca na każde dziecko. Może się ona zwiększać lub zmniejszać wraz ze wzrostem liczby dzieci.

Interesującą odmianą tej formy jest tzw. pełny *splitting*. Do celów podatkowych jest uwzględniana liczba osób pozostających w gospodarstwie domowym, przy czym dzieci liczone są z reguły jako osoby dorosłe lub częściowo. Na przykład: przy dwojgu dzieci każde z nich będzie liczone do celów podatkowych jako ½, a przy trojgu – 1/3 osoby dorosłej.



Oprócz aspektów rodzinnych ulgi podatkowe dotyczą też m. in. kosztów związanych z wykonywaniem i poszukiwaniem pracy, składek ubezpieczeniowych oraz kosztów obsługi kredytów hipotecznych [Budzisz, 1993, s. 26-27].

Wszystkie z omawianych krajów UE dopuszczają potrącenie od dochodu podatkowego kosztów związanych z poszukiwaniem i wykonywaniem pracy. W tej grupie mieszczą się przede wszystkim: koszty dojazdów podatnika do pracy, koszty ubrań roboczych itp. Równie powszechnie uznaje się tytuł do dokonania odliczeń wpłaconych składek na rzecz ubezpieczenia społecznego, zdrowotnego, udziału w prywatnym planie emerytalnym czy zakupu polisy asekuracyjnej.

W większości krajów europejskich podatnik może odliczyć w części od osiągniętego dochodu koszty obsługi zaciągniętych kredytów hipotecznych.

Jak wynika z powyższego, osobiste podatki dochodowe różnią się w krajach Unii Europejskiej w wielu szczegółowych kwestiach. Mimo to łączy je wspólna koncepcja PIT, w myśl której podatek ten pełni nie tylko funkcję fiskalną, ale i socjalną. Choć w latach osiemdziesiątych XX w. dokonano w Europie wyraźnej obniżki stawek podatków dochodowych od ludności i w zasadzie zrezygnowano z wykorzystywania tego typu podatków jako tzw. automatycznych stabilizatorów koniunktury, PIT pozostał ważnym narzędziem polityki społecznej państwa, w zgodzie z ideą tzw. państwa opiekuńczego.

Konstrukcje podatków dochodowych od spółek (CIT) są w krajach unijnych dość zróżnicowane. Różnice owe dotyczą głównie: przyjętej formy podatku, zysku jako przedmiotu opodatkowania i wysokości stawek.

Charakterystycznym elementem podatków CIT w krajach UE są ulgi i zachęty inwestycyjne. Wszystkich stosowanych rozwiązań nie sposób opisać. Według danych OECD państwa te realizowały ponad 800 specjalnych programów rozwojowych, czemu zazwyczaj towarzyszyło wprowadzenie szczególnych reżimów podatkowych.

Podsumowując, podatki dochodowe od osób prawnych są w krajach Unii Europejskiej nie tylko źródłem dochodów budżetowych. Powszechnie wykorzystuje się je jako narzędzie polityki gospodarczej państwa, mające służyć przede wszystkim rozwojowi inwestycji. Dzieje się tak mimo tego, że od dawna podkreśla się raczej niewielką skuteczność tego typu stymulacji dla rozwoju kraju [Mintz, Tsiopoulos, 1991].

We wszystkich krajach UE pobierane są jeszcze podatki od pojazdów mechanicznych, loterii i gier hazardowych, zezwolenia na wyszynk, polowania, wędkarstwo. Ze względu jednak na stosunkowo niewielkie znaczenie ekonomiczne, nie wymagają omówienia.

Klasyczne podatki od spożycia, tj. od pojazdów mechanicznych, olejów mineralnych, alkoholi i tytoniu, są stosowane powszechnie. Grupa pozostałych podatków akcyzowych jest natomiast bardzo zróżnicowana, zarówno pod względem liczby, jak i rodzajów. Ich liczba waha się we Wspólnotach między 5 a 19, co do rodzaju zaś – w niektórych państwach nadal podlegają akcyzie np. kawa, herba-

ta, kakao, czy zapalki<sup>9</sup>. Istotnie odmienne są też wysokości stawek podatkowych, różniąc się w skrajnych przypadkach w ramach „15” nawet kilkadziesiątkrotnie.

Oprócz wymienionych powyżej środków harmonizacji, należy również wspomnieć o tzw. miękkiej harmonizacji.

Ciężar postępu harmonizacji zapewne przeniesie się w większym niż dotychczas stopniu na Trybunał Sprawiedliwości. Jego orzeczenia dawać będą wykładnię niedoprecyzowanych przepisów, wykładnię, która będzie oczywiście skierowana do wszystkich krajów członkowskich. Jednak warto pamiętać, że zdanie Trybunału Sprawiedliwości jest wiążące.

Przykładem rozwoju myśli standaryzacyjnej jest przyjęty w formie rezolucji Kodeks postępowania w opodatkowaniu biznesu<sup>10</sup>. Generalnie, ma się on przyczynić do częściowego zbliżenia konstrukcji podatków, niewykorzystywania ich jako narzędzi konkurencji podatkowej oraz szerokich konsultacji w sferze CIT między krajami członkowskimi. Zaznaczyć należy, że ze względu na formę, w jakiej przyjęto Kodeks, zastosowanie się do jego postanowień jest nieobowiązkowe. Jednak, tak jak w wielu przypadkach już bywało, Komisja Europejska i zainteresowane kraje stosują silne naciski wobec krajów, które nie chcą rezygnować z wykorzystywania podatków jako narzędzia zwiększania konkurencyjności międzynarodowej.

Kraje Unii Europejskiej powszechnie stosują VAT – wszechfazowy podatek brutto od wartości dodanej – z potrąceniem podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu.

Wszechfazowość opodatkowania skłania do pionowej koncentracji działalności, gdyż pozwala to przy jednolitej stawce na ograniczenie opodatkowania. Nie jest to podatek neutralny z ekonomicznego punktu widzenia, choć jest przezręczalny we wszystkich fazach obrotu.

Należy zaznaczyć, iż pomimo wspólnych zasad ogólnych szczegółowe rozwiązania różnią się w poszczególnych krajach, stanowiąc przeszkodę w swobodnej wymianie towarów i usług oraz obrocie kapitału. Głównie chodzi tu o odmienne kształtowanie podstawy opodatkowania i stawek podatkowych. Liczbę, rodzaj i wysokość stosowanych stawek zawiera tabela 2.

<sup>9</sup> *Harmonizacja podatków pośrednich. Podatki konsumpcyjne – akcyzowe*, „Wspólnoty Europejskie” 1992, nr 9, s. 10.

<sup>10</sup> Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a Code of conduct for business taxation, Dz. Urz. WE C 2 z 6 stycznia 1998 r.

**Tabela 2. Stawki VAT w krajach UE (w %)**

Kraj	Stawki ulgowe	Stawki podatkowe
Austria	10	20
Belgia	0; 6; 12	21
Dania	0	25
Finlandia	0; 8; 17	22
Francja	2,1; 5,5	19,6
Grecja	4,5; 9	19
Hiszpania	4; 7	16
Holandia	6	19
Irlandia	0; 4,8; 13,5	21
Luksemburg	3; 6; 12	15
Niemcy	7	16
Portugalia	5; 12	21
Szwecja	0; 6; 12	25
Wielka Brytania	0; 5	17,5
Włochy	4,5; 10	20
Malta	0; 5	18
Cypr	0; 5	15
Czechy	5	19
Estonia	0; 5	18
Litwa	5,9	18
Łotwa	5	18
<b>Polska</b>	<b>0; 3; 7</b>	<b>22</b>
Słowacja	-	19
Słowenia	8,5	20
Węgry	5; 15	20

Źródło: www.worldwide-tax.com z 23 sierpnia 2006 r. oraz K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 65.

Akcyzy stanowią bardzo wydajne źródło przychodów budżetowych. Ich liczba i konstrukcje są ściśle związane z tradycją oraz modelem konsumpcyjnym każdego państwa, a ponieważ obciążają one spożycie, to – ze względów politycznych i społecznych – występują znaczne trudności w ich regulowaniu w ramach Unii.

Systemy podatków akcyzowych poszczególnych krajów WE różniły się i różnią się od siebie dość znacznie.

## Bibliografia

- Baczkowski Krzysztof. 2005. Dzieje Polski późnośredniowiecznej (1370 – 1506) W *Wielka historia Polski* (red.) Krzysztof Baczkowski, Stanisław Grzybowski. Warszawa: Świat Książki.
- Bardach Juliusz, Leśnodorski Bogusław, Pietrzak Michał. 1987. *Historia państwa i prawa polskiego*. Warszawa: PWN.
- Budzisz M. 1993. *Podatki dochodowe w Polsce i w Europie*, Zeszyt CAS nr 27, Warszawa

- Głuchowski Jan. 1996. *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa: PWN.
- Gomułowicz Andrzej, Małecki Jerzy. 2004. *Podatki i prawo podatkowe* Warszawa: Lexis Nexis.
- Gomułowicz Andrzej, Małecki Jerzy. 1995. *Podatki i prawo podatkowe*. Poznań: Wyd. Ars Boni et Eequi.
- Mastalski Ryszard. 2000. *Prawo podatkowe*. Warszawa: C H Beck.
- Mintz J., Tsiopoulos T. 1991. "Corporate Income Taxation and Foreign Direct Investment in Central and Eastern Europe". *Foreign Investment Advisory Service*. World Bank Occasional Paper 4, Washington.
- Szczodrowski Grzegorz. 2002. *Polski System podatkowy. Strategia transformacji*, Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Wojtowicz Wanda. 2000. *Prawo finansowe*, Warszawa: C H Beck
- Wojtowicz Wanda. 1997. *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz: Oficyna Wydawnicza Branta.
- Wyrozumski Jerzy. 2005. Dzieje Polski piastowskiej (VIII w. 1370). W *Wielka historia Polski* Piotr Kaczanowski. Janusz Krzysztof Kozłowski. Jerz Wyrozumski (red.) t. I. Warszawa: Świat Książki.

### **Akty prawne**

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. U. z Nr 21, poz. 86 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz. U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.
- Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ordynacji podatkowej. Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawych. Dz. U. Nr 86, poz. 959.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Dz. U. 2009 Nr 3, poz. 11, z późn. zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst. jedn. Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 z późn. zm.

### **Inne źródła**

- Główny Urząd Statystyczny, *Rocznik statystyczny 1990*, Warszawa 1990 r.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dn. 2 kwietnia 1997 r. (art. 87, 93, 92, 94, 168–168, 188–193, 190).
- Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a Code of conduct for business taxation, Dz. Urz. WE C 2 z 6 stycznia 1998 r.

## **POLISH TAX SYSTEM – GENERAL ISSUES**

### **Summary:**

Current Polish tax law was shaped by:

- the reform of Polish tax system that began in 1989 in relation to economic changes that occurred in Poland
- harmonisation of Polish tax law with European Union Law in terms of direct and indirect taxes.

In many discussions and articles tax system is identified solely with taxes, whereas tax system comprises also of tax ordinance and other regulations, which are discussed in the final part of this article.

Tax has the institutional, economic and legal aspect.

Institutional aspect of taxes is connected to answering the question of how basic tax matters concerning fiscal burdens should be regulated. The fact that currently it is insufficient for the justification of taxation to rest solely on sovereignty of state and that it has become necessary to justify existing and planned expenses, lead to conclusion that they should be regulated by the constitution. Awareness of this state of affairs is high enough that in majority of constitutions in the world it has become the norm. From this perspective, constitutional principles guaranteeing the rule of law particular significance. These principles are: prohibition on retroactive laws, *vacatio legis*, the legal certainty in the state of law, equality. The consequence of the two first principles is that there should be no new enactments in tax law during the tax year, especially the ones that worsen the legal and economic situation of the taxpayer. It has a great significance under the market economy because arbitrariness in enacting tax legislation has a destructive effect on business. The principle of compliance with the law essentially comes down to the rule that no taxation may be introduced other than by the statute, whereas the principle of equality means identical tax rules for all subjects.

The economic aspect concerns, generally speaking, the construction of the taxpayer. Imposition of any fiscal burden may result in a change of resource allocation in the economy. Thus the main problem is to propose such taxes that would not cause maximization of the lost potential profits from aborted production activities and hence economic stagnation, whilst meeting the financial needs of particular budgets.

In the legal aspects, particular attention is paid to the fact that there are certain constant features that differentiate tax from other public imposts. These features are: nonequivalence, mandatory character, monetary character, universality and non-refundability.

**Keywords:** tax, tax system, tax law, tax rates, tax liability, fiscal proceedings, tax ordinance, tax control, administrative enforcement, fiscal control