

Teresa Augustyniak-Górna

GENERALNY CHARAKTER PODATKU

W polskiej literaturze prawnofinansowej nie nastąpiło jeszcze pełne uzgodnienie poglądów na temat pojęcia podatku¹. Jako jedną z cech tego świadczenia dość powszechnie wymienia się jego ogólny charakter, określane też trafniej, jak sądzę (o czym dalej), jako charakter generalny, bądź niekiedy jako kategoryczność² (nieliczni tylko autorzy pomijają tę właściwość w swoich definicjach)³. Jest ona nie tylko różnie nazywana, lecz także i objaśniana, co utrudnia uchwycenie istoty podatku i rodzi kłopoty z odróżnieniem go od innych danin publicznych. W dalszych rozważaniach: 1) zanalizuję sposoby ujmowania tej właściwości podatku w literaturze prawnofinansowej, 2) przedstawię w zarysie ustalenia teorii państwa i prawa w sprawie generalnego (ogólnego) charakteru prawa, 3) zajmę stanowisko w kwestii rozumienia tej cechy podatku oraz 4) ocenię charakter niektórych świadczeń pieniężnych ze względu na tak ujmowaną właściwość.

¹ Dla potrzeb niniejszego opracowania przyjmuję bez dowodzenia, że świadczenia przedsiębiorstw państwowych na rzecz państwa są podatkami, o ile posiadają cechy charakterystyczne dla podatku, bez względu na fakt, iż w momencie ich wniesienia nie następuje zmiana tytułu własności przenoszonych środków finansowych.

² Por. E. Drgas, J. Głuchowski, *Finanse i prawo finansowe (zarys wykładu)*, Toruń 1973, s. 31; J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988, s. 95; A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 106; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, *passim*; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 140 w powiązaniu ze s. 156; K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 140 i n.; M. Weralski, *Pojęcie podatku*, [w:] *System instytucji...*, s. 20.

³ Patrz: J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 112 i n.; L. Adam, K. Jandy-Jendrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe. Część szczegółowa — Prawo budżetowe*, Warszawa, Wrocław 1965, z. 2, s. 71.

1. W teorii prawa finansowego jedna z podstawowych cech podatku jest charakteryzowana różnie. W. Łączkowski określa ją jako generalność podatku, a dokonując jej opisu akcentuje sposób ujęcia podmiotu podatku. Oznacza ona, jego zdaniem, że podatek „...jest świadczeniem nakładanym na generalnie określone podmioty. Nie można więc ustawić podatku dla indywidualnie wymienionych osób. Każdy kto znajduje się w sytuacji określonej w hipotezie normy prawnopodatkowej, obowiązany jest do zapłacenia przewidzianego w dyspozycji podatku”⁴. W wypowiedzi tej brak wyraźnego wskazania, czy świadczenie podatkowe jest takie samo dla poszczególnych podmiotów objętych hipotezą normy prawnopodatkowej, choć zdaje się ono chyba leżeć u jej podłoża, czy może różne w niektórych jego elementach.

Jasno, choć wąsko, kwestię tę wyraża K. Ostrowski, który podkreśla, iż „Rozmiary świadczenia podatkowego są określone generalnie, tzn. według określonej kategorii podmiotów. Każdy podmiot, należący do tej samej kategorii, oznaczony przepisami prawnopodatkowymi, obowiązany jest do opłacenia podatku w tych samych rozmiarach”⁵. Autor ten sprowadza więc generalny charakter podatku do sposobu ustalenia jego rozmiarów w powiązaniu ze sposobem określenia podmiotów zobowiązanych do jego wniesienia. Pomija natomiast niektóre elementy konstrukcji podatku. Co prawda, w innym opracowaniu wyraźnie stwierdza, że: „Cecha »kategorialności« obejmuje moim zdaniem wszystkie elementy konstrukcji podatkowej”, ale zaraz jednak dodaje „a więc i stawkę podatkową, wynika stąd, że dla zachowania formy podatkowej konieczne jest, aby określona stawka podatkowa odnosiła się do określonej kategorii podmiotów”⁶.

Do tych innych elementów konstrukcji podatku nawiązuje L. Kurowski, według którego podatki „...mają charakter ogólny, określają je przepisy prawne, mające to znaczenie, że każda jednostka, która znajduje się w sytuacji faktycznej przewidzianej w prawie jest obowiązana do tej wpłaty w wysokości, w czasie i w sposób prawem ustalony, inaczej więc, niż wtedy, gdy chodzi o przekazanie majątku w sposób indywidualny”⁷. W wypowiedzi tej uwzględnia się także czas i sposób zapłaty podatku. Nie stawia się jednak warunku, aby wpłaty poszczególnych jednostek znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej były do-

⁴ Komar, Łączkowski, *op. cit.*, s. 95.

⁵ Ostrowski, *op. cit.*, s. 144. Takie samo stanowisko zajmują C. Kosiowski, R. Tomaka, *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Łódź 1982, s. 34–35.

⁶ K. Ostrowski, *Zagadnienie istoty i celowości podatków od gospodarki państwowej*, „Państwo i Prawo”, 1957, z. 2, s. 310.

⁷ Kurowski, *op. cit.*, s. 140 w powiązaniu ze s. 156.

konywane w takich samych rozmiarach, w tym samym czasie i w taki sam sposób.

Inni autorzy podkreślają zakaz indywidualizowania świadczenia podatkowego. Według J. Jaśkiewiczowej „Podatek nie może być wymierzany według indywidualnych zasad. Obejmuje on generalnie wszystkie podmioty prowadzące określoną działalność lub znajdujące się w sytuacji, która powoduje pobranie podatku”⁸. Zdaniem N. Gajl „...jest on nakładany według ogólnie ustalonych zasad na generalnie określone podmioty. Nie może być przeto ustalony podatek w formie indywidualnie określonej”⁹. Dla E. Drgasa i J. Głuchowskiego ogólność podatków oznacza, że „...nakłada się je na określone kategorie podatników według generalnie obowiązujących dla danej kategorii przepisów prawnych. Przepisy podatkowe obowiązują powszechnie, a nie są indywidualizowane dla poszczególnych podatników”¹⁰. W tych wypowiedziach podkreślono kategoryalny charakter podmiotów lecz nie objaśniono wprost, na czym polega generalność obowiązujących dla danej kategorii przepisów prawnych.

Z przeciwstawieniem świadczenia podatkowego, jako daniny ogólnej, świadczeniom o charakterze indywidualnym spotykamy się u S. Rozmaryna, który stwierdza, iż „...podatek jest daniną o charakterze ogólnym, nakładaną na pewne kategorie lub grupy podatników, nie zaś świadczeniem tylko indywidualnym ograniczonym *ex definitione* do konkretnego przypadku i konkretnej osoby”¹¹. W dalszych wywodach autor ten posługuje się pojęciem „kategorialności” podatku, które sprowadza jednak przede wszystkim do sposobu określenia podmiotu.

Do kategorialności podatków nawiązuje także A. Kostecki, który właściwość tę odnosi do poszczególnych elementów konstrukcji podatku. W przypadku podmiotu podatkowego stwierdza, że „Cechę podmiotu podatkowego przyznaje ustawodawca określonym kategoriom jednostek życia społecznego, przy czym stopień ogólności tych kategorii kształtuje się różnie”¹². W przypadku przedmiotu opodatkowania konstatuje zaś, że „Bez względu na stosowane przez ustawodawcę określenie „przedmiotu opodatkowania”, jest on ujmowany w sposób generalny (kategorialny), przy czym poszczególne kategorie „przedmiotu opodatkowania” charakteryzują się znaczną pojemnością”¹³.

⁸ Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 95.

⁹ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 192.

¹⁰ Drgas, Głuchowski, *op. cit.*, s. 31.

¹¹ S. Rozmaryn, *Prawo i podatek*, „Państwo i Prawo” 1947, z. 9, s. 33.

¹² Kostecki, *op. cit.*, s. 160.

¹³ Tamże, s. 171.

Jak wynika z dokonanego przeglądu, istnieje *communis opinio*, że podatki nakłada się na określone kategorie podmiotów, a nie podmioty jednostkowe. Nie ma natomiast pełnej jasności w kwestii kształtowania świadczenia podatkowego (jego rozmiarów, czasu i sposobu zapłaty) w stosunku do poszczególnych podmiotów zobowiązanych do jego wniesienia. W szczególności nie można jednoznacznie odpowiedzieć, czy świadczenie to ma być ustalone jednolicie dla pewnej grupy podmiotów, czy może różnie dla poszczególnych podmiotów objętych jego zakresem podmiotowym. Pytanie to jest najistotniejsze w przypadku rozmiarów świadczenia.

Omawiając tę cechę podatku autorzy bądź odwołują się do stosowanego w teorii prawa oznaczenia norm generalnych (ogólnych) niekiedy nie precyzując na czym, w przypadku podatku, właściwość ta polega, bądź nawiązują do elementów konstrukcji podatku, a więc instytucji charakterystycznej dla prawa finansowego. Dlatego dla bliższego rozważenia istoty tej właściwości podatku zasadne jest wyjście od ustaleń teorii państwa i prawa.

2. W teorii prawa dyskusja na temat generalnego (ogólnego) charakteru prawa trwa od dawna. Została ona zresztą wywołana w XIX w. kontrowersjami dotyczącymi indywidualnych przywilejów podatkowych. W ich wyniku zrodziła się myśl, że prawo winno posiadać walor generalności (ogólności). Do dzisiaj nie wygasły jednak w pełni spory o to, w czym się ta właściwość wyraża. Czy przesadza o niej sposób określania adresata normy, co na ogół jest silnie eksponowane, czy może sposób, w jaki uregulowano przedmiot normy, a więc normowane zachowanie? Współcześnie coraz częściej przyjmuje się, że decydują obydwa kryteria ujmowane łącznie.

Dla potrzeb oceny charakteru norm prawnych dokonuje się ich klasyfikacji. Brak jednak jednomyślności w zakresie używanej terminologii, w wyniku czego teoria państwa i prawa posługuje się różnymi podziałami norm.

Według niektórych autorów norma generalna to taka norma, której adresat stanowi klasę (można powiedzieć kategorię) osób wyodrębnionych ze względu na określoną cechę (cechy) i której przedmiotem jest klasa zachowań się, a więc norma znajduje zastosowanie w więcej niż jednym przypadku, gdyż dotyczy zachowań powtarzalnych¹⁴. Podział ten, jak widać, jest dokonywany z punktu widzenia obydwu kryteriów ujmowanych łącznie. Przyjmując za punkt wyjścia klasyfikacji norm każ-

¹⁴ J. Wróblewski, *Norma generalna i norma indywidualna*, „Zeszyty Naukowe UŁ” 1962, ser. I, z. 23, s. 12; W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 347 i n.

de z wymienionych wyżej kryteriów oddzielnie uzyskuje się podział na normy ogólne i jednostkowe, w których jedynym kryterium jest adresat normy oraz na normy abstrakcyjne i konkretne, w których jedynym kryterium czyni się zachowanie adresata.

Inni autorzy dla oznaczenia norm (a właściwie przepisów, co nie zmienia istoty rozpatrywanego zagadnienia) określonych wyżej jako generalne i indywidualne używają odpowiednio terminów „ogólne” i „jednostkowe”¹⁵. Jednocześnie wprowadzają klasyfikację przepisów na generalne i indywidualne, w którym jedynym kryterium jest adresat. Podział na przepisy abstrakcyjne i konkretne pozostaje taki sam. Nadto można spotkać jeszcze inne klasyfikacje norm, odwołujące się do powołanych wyżej terminów¹⁶.

Brak jednomyślności w kwestii używanych w teorii prawa oznaczeń jest jedną z przyczyn niejednorodności terminologicznej w prawie finansowym, stosowania równocześnie pojęć „ogólność podatku” i „generalność podatku”. Jednocześnie różnorodność klasyfikacji norm powoduje, że samo stwierdzenie, iż podatek jest świadczeniem o charakterze generalnym czy ogólnym, bez precyzyjnego wskazania, co to znaczy, nie objaśnia jednoznacznie tej właściwości.

Kwestie terminologiczne stosunkowo łatwo uporządkować, przyjmując wyraźne założenie. W dalszej części niniejszego opracowania przez normę generalną rozumiem, zgodnie z pierwszym z podanych wyżej podziałów, normę ogólną ze względu na adresata i abstrakcyjną z uwagi na przedmiot. To ujęcie wydaje mi się najbliższe myśli wielkiego prawnika minionych czasów J. J. Rousseau, który mówił: „Quand je dis que l'objet des lois est toujours général, j'entends que la loi considère les sujets en corps et les actions comme abstraites jamais un homme comme individu ni une action particulière”¹⁷.

3. W powojennym normodawstwie finansowym występowały bardzo różne świadczenia finansowe o charakterze danin publicznych, często nie spotykane wcześniej, w tradycyjnej skarbowości. Wszystkie były świadczeniami obowiązkowymi, jednostronnie ustalnymi przez państwo na rzecz podmiotów publicznych i nie wiązały się z żadnym świadczeniem wzajemnym. Różniły się natomiast tym, że stanowiły bądź świadczenia określone w sposób ogólny i abstrakcyjny (tradycyjne podatki),

¹⁵ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawodawstwa*, cz. 1, Katowice 1986, s. 64–65; G. L. Seidler, *Teoria państwa i prawa (część analityczna)*, Kraków 1951, s. 47–48.

¹⁶ Przykładowo: S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1979, s. 100.

¹⁷ J. J. Rousseau, *Du contract social*, Paryż 1963, s. 82.

bądź ogólny i konkretny (taki charakter posiadały na ogół, moim zdaniem, wpłaty nadwyżek środków obrotowych, wpłaty z zysku, czy tzw. dodatnie różnice budżetowe — do zagadnienia tego wypadnie jeszcze powrócić), a nawet, choć już zupełnie wyjątkowo, jednostkowy i w istotnym stopniu abstrakcyjny (np. obowiązujące przez pewien czas od 1953 r. wpłaty z zysku do budżetu dokonywane przez PZU¹⁸). Teoria prawa finansowego musiała dokonać klasyfikacji tych różnych świadczeń, ocenić ich charakter i określić stosunek do tradycyjnych danin publicznych, zwłaszcza podatków.

Nawiązując do rozważań zawartych w pkt 1 można powiedzieć, iż w literaturze nastąpiło uzgodnienie stanowisk w kwestii, że świadczenia ustalone w sposób jednostkowy i abstrakcyjny nie są podatkami. Wszyscy autorzy podkreślają, że podmiot podatku ma charakter kategoryjny, jest określony poprzez użycie nazw ogólnych (posiadających zakres, w którym występuje więcej niż jeden desygnat). Świadczenia powyższe stanowiły zatem specjalną konstrukcję, dla oznaczenia której w teorii nie wykształciła się odrębna nazwa, głównie z racji niezwykle rzadkiego ich występowania i krótkiego okresu obowiązywania.

Takiej zgody nie osiągnięto w przypadku świadczeń określonych w sposób ogólny i konkretny. Ich istnienie spowodowało między innymi, że do dzisiaj mają miejsce kontrowersje dotyczące tego, czy w podatku normowane zachowanie ma mieć charakter abstrakcyjny (powtarzalny), czy nie. Wiąże się z tym ściśle i druga wątpliwość. Czego owa abstrakcyjność zachowania ma dotyczyć? Od odpowiedzi na te pytania zależy klasyfikacja świadczeń finansowych o charakterze danin publicznych i określenie jednej z cech podatku.

Jeśli rozwinąć pojęcie adresata i sposobu zachowania się poprzez nawiązanie do elementów konstrukcji podatku, to adresatem normy podatkowej jest podmiot podatku wyróżniony ze względu na określone cechy, a więc przede wszystkim przedmiot opodatkowania i ściśle z nim związaną podstawę opodatkowania, zaś zachowanie się adresata polega na obowiązku zapłaty świadczenia w określonej przez stawkę wysokości, w określonym czasie i w określony sposób¹⁹. Do rozstrzygnięcia pozostaje zatem, czy jest konieczne, aby w podatku miała miejsce powtarzalność stawek, czasu i sposobu zapłaty podatku. Najistotniejsze jest oczywiście pytanie o stawki. Zaznaczmy wyraźnie, że w tym przypadku chodzi o stawki, a nie wysokość świadczenia, bo ta, jak wiadomo, jest z zasady różna w zależności od wielkości podstawy opodatkowania.

¹⁸ Zarządzenie Ministra Finansów z 30 lipca 1953 r. w sprawie rozliczeń Państwowego Zakładu Ubezpieczeń z budżetem centralnym z tytułu wpłat z zysku (MP nr A-75, poz. 902).

¹⁹ Kostecki, *op. cit.*, s. 155 i n.

Nie wszystkie świadczenia finansowe o charakterze danin publicznych mają jednak taką budowę. W ryczałtach podatkowych i repartycji kontyngentu podatkowego w zasadzie nie występuje, jako odrębny element konstrukcji, podstawa opodatkowania²⁰. Składają się one z podmiotu podatkowego, przedmiotu opodatkowania oraz, w przypadku ryczałtu, na ogół z kwoty podatku, a w przypadku repartycji, z ogólnej kwoty wpływów do budżetu i reguł jej podziału. Podobnie rzecz się ma, jak sądzę, w odniesieniu do wpłat z zysku, nadwyżek środków obrotowych i dodatnich różnic budżetowych, w budowie których spotykamy jedynie podmiot, przedmiot oraz element, który można nazwać regułą określającą sposób ustalenia wysokości świadczenia²¹. Jeśli istotą świadczenia finansowego jest obowiązek zapłaty określonej kwoty, to w stosunku do tej grupy świadczeń pytanie o powtarzalność winno się odnosić, moim zdaniem, w zasadzie do wysokości świadczenia.

Dla oznaczenia odpowiednio stawki i wysokości świadczenia posłużymy się łącznym terminem „rozmiary świadczenia”. Dyskusja na temat istoty podatku sprowadza się zatem przede wszystkim do tego, czy rozmiary świadczenia podatkowego mają być kształtowane w sposób powtarzalny, jednolicie dla kategorii podmiotów czy też mogą być konkretyzowane (w literaturze używano terminu „indywidualizowane”).

Zdecydowane stanowisko zajął K. Ostrowski, który odmówił charakteru podatkowego tym wszystkim świadczeniom, których rozmiary są „indywidualizowane”. Nie stanowiły więc, jego zdaniem, podatków dodatnie różnice budżetowe, gdyż poszczególne jednostki wpłacały je w bardzo różnej, indywidualnie dla nich ustalonej wysokości, jak i podatek obrotowy o dominujących stawkach różnicowych ponieważ była to konstrukcja przekreślająca „kategorialność”, konstrukcja niepodatkowa, zbliżona do instytucji dodatnich różnic budżetowych²².

Inny pogląd wyraził M. Weralski, według którego świadczenia, których rozmiary są „indywidualizowane” tracą, co prawda, częściowo cechę ogólności, ale w pewnym zakresie posiadają ją jednak nadal, gdyż

²⁰ Tamże, s. 188; R. Mastalski, *Ustalenie podstawy opodatkowania w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 128 i n.

²¹ Dla charakteru tych świadczeń istotny wydaje mi się właśnie brak owych elementów, a nie — jak przyjmuje T. Dębowska-Romanowska — brak „...ustalonej na czas nieoznaczony na podstawie ogólnie obowiązujących przepisów podstawy i stawki”. (T. Dębowska-Romanowska, *Świadczenia przedsiębiorstw państwowych na rzecz budżetu państwowego*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 4, Wrocław 1987, s. 525). Elementy te nie są bowiem ustalane także na czas oznaczony i w oparciu o inną podstawę niż ogólnie obowiązujące przepisy. Ich po prostu w konstrukcjach tego rodzaju nie ma.

²² Ostrowski, *op. cit.*, s. 311 i n.

„indywidualizacja” jest oparta na ogólnie obowiązujących, prawnie uregulowanych zasadach²³.

Brak wyraźnego rozstrzygnięcia powyższego sporu zdaje się być jednym z głównych powodów trudności z jednoznacznym określeniem na czym polega istota podatku. Jednocześnie użyte przez M. Weralskiego stwierdzenie, iż „...indywidualizacja ich wysokości jest oparta na ogólnie obowiązujących, prawnie uregulowanych zasadach” każe badać zagadnienie generalnego charakteru podatku z dużą drobiazgowością.

Prześledźmy istotę sporu na przykładzie podatku obrotowego, w którym występowały między innymi tzw. stawki różnicowe, a więc w postaci różnicy cen między ceną zbytu a ceną fabryczną. Miały one zastosowanie do wszystkich podmiotów nimi objętych, a więc bez wątpienia w ustanawiającym je przepisie prawnym występował element powtarzalności. Ale powtarzalność ta dotyczyła formy stawki, a nie jej wysokości. Nie była to więc w istocie stawka (jeśli przez nią rozumie się współczynnik określający wysokość podatku), lecz powtarzalna reguła jej ustalania. Określenie stawki następowało nie w akcie normatywnym lecz *de facto* na podstawie decyzji organów ustalających ceny zbytu i ceny fabryczne. Ceny fabryczne wyliczano bądź jako sumę planowanego przeciętnego dla grupy jednostek gospodarczych kosztu własnego danego produktu lub grupy produktów i planowanego zysku i wówczas stawka podatku miała charakter powtarzalny dla grupy podmiotów, bądź jako sumę planowanego kosztu i zysku u danej jednostki i wtedy była to stawka konkretna²⁴. Przepisy określały obydwie formuły ustalania stawek podatku obrotowego, lecz nie wyznaczały precyzyjnie zakresu ich stosowania. Dlatego charakter podatku obrotowego mógł ulegać zmianie w zależności od zasięgu obowiązywania różnych stawek, bez równoczesnej zmiany przepisów prawnych regulujących jego funkcjonowanie. Jeśli dominowały stawki określone dla każdego podmiotu, to był on w istotnym stopniu świadczeniem ogólnym i konkretnym, a jeśli stawki powtarzalne, to stanowił w pewnej mierze świadczenie ogólne i abstrakcyjne.

Podobne zjawisko występowało w przypadku wpłat z zysku, wpłat z tytułu nadwyżek środków obrotowych i dodatnich różnic budżetowych. W tych konstrukcjach abstrakcyjność regulujących je przepisów oznaczała powtarzanie reguł określających sposób ustalania wysokości świadczeń, a nie samej wysokości. Ta zaś była często różna dla poszczególnych jednostek, co wynikało z istoty owych reguł. Przykładowo

²³ M. Weralski, *Zagadnienia systemu podatkowego w państwach socjalistycznych*, Warszawa 1965, s. 14.

²⁴ Por. J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1966, s. 74.

w przypadku wpłat nadwyżek środków obrotowych o ich wysokości przesądzały swoim działaniem uprawnione organy ustalające dla każdego przedsiębiorstwa normatyw środków obrotowych. Pod pozorem „ogólności” uzyskano zatem rozwiązanie w pełni skonkretyzowane.

Odwolanie się do faktu, iż reguły ustalania rozmiarów świadczenia są określone przez przepisy prawne, nie stanowi, moim zdaniem, wystarczającego argumentu dla przesądzenia o abstrakcyjnym charakterze świadczenia. Ciężar zagadnienia przesuwają się bowiem wówczas na zbadanie treści owych „ogólnie obowiązujących zasad”. Te zaś mogą być różne, często takie, że mogą powodować kształtowanie rozmiarów świadczenia odrębnie dla każdej jednostki. Dla obciążeń finansowych najistotniejsza jest powtarzalność ich rozmiarów, a nie powtarzalność reguł określających sposób ustalania tych rozmiarów.

To, czy rozmiary świadczenia mają charakter abstrakcyjny, czy nie, jest, w moim przekonaniu, jednym z najważniejszych czynników różnicujących daniny publiczne, wywierającym na ich istocie zasadnicze piętno. W przypadku świadczeń o charakterze konkretnym, z natury rzeczy, duże uprawnienia do ich ustalania uzyskują organy administracji, które w szerokim zakresie władczo wkraczają w działalność podmiotów zobowiązanych do ich wniesienia. Mają ogromne możliwości oddziaływania na ich gospodarkę i różnicowania ich sytuacji według własnego uznania. Trudno wówczas mówić o stosowaniu szeregu zasad, które wykształciły się w odniesieniu do tradycyjnych podatków, czy różnych gwarancji ochrony praw majątkowych podmiotów zobowiązanych do zapłaty.

Abstrahuję tutaj od dyskusji czy świadczenia ogólne i konkretne winny w ogóle być stosowane²⁵. Jeśli jednak korzysta się z konstrukcji tego rodzaju, to nie należy ich łączyć, pod postacią wspólnej instytucji, wraz ze świadczeniami ogólnymi i abstrakcyjnymi. Skutki, jakie pociąga za sobą stosowanie takich obciążeń, są tak doniosłe, że winny one posiadać odrębną formę prawną o stosownej nazwie. Choć dzisiaj są to już historyczne konstrukcje obciążeń, to dla wyraźnego oddzielenia ich od podatków można by je określić, nawiązując częściowo do terminologii stosowanej w literaturze, wpłatami. Świadczenia te stanowiłyby, jak się wydaje, część składową tzw. obciążeń o charakterze systemowym, na istnienie których wskazywała w swoich pracach N. Gajl²⁶.

²⁵ Argumenty za stosowaniem świadczeń tego rodzaju prezentowała w swoich pracach N. Gajl, przykładowo: *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 146; taż, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, Warszawa 1975, s. 460 i n.

²⁶ N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, Warszawa 1980,

Podatek winien zatem oznaczać te daniny wpłacane na rzecz podmiotów publicznych, które są ogólne i abstrakcyjne, a więc które mają charakter generalny. Takie ujęcie odpowiadałoby dominującym dzisiaj w teorii prawa poglądom, iż o generalnym charakterze prawa przesądza łącznie sposób określenia adresata i normowanego zachowania. Generalny charakter podatku oznacza, moim zdaniem, że jest on świadczeniem nakładanym na klasę podmiotów wyodrębnionych ze względu na określone cechy (dzieloną niekiedy na podklasy, z uwagi na niektóre właściwości), które są zobowiązane do zapłaty świadczenia według powtarzalnych reguł ustalających rozmiary świadczenia, czas i sposób zapłaty. Każdy podmiot należący do tej samej klasy (podklasy) oznaczony przepisami podatkowymi obowiązany jest wnieść świadczenie w takich samych rozmiarach, w tym samym czasie i w taki sam sposób.

Kłopoty z jednoznacznym określeniem, na czym polega generalny charakter podatku, były chyba jedną z przyczyn tego, że dla oznaczenia istoty tej właściwości świadczenia podatkowego niekiedy odchodzono od metody stosowanej w teorii prawa. Podkreślano, że podatek jest świadczeniem kategoryalnym. Cechę tę charakteryzowano nawiązując wprost do elementów konstrukcji podatku, a rozumiano przez nią to, rozwijając myśl A. Kosteckiego, że wszystkie elementy konstrukcji podatku stanowią zawsze kategorię, czyli nie wyczerpują się poprzez jeden przypadek, znajdują zastosowanie częściej niż jeden raz.

Taki sposób ujęcia zagadnienia nie tylko pozwalał uciec od kłopotów z niejednoznacznym rozumieniem terminów „generalny”, „ogólny”, ale także dodatkowo miał tę zaletę, iż umożliwiał uwypuklenie jednej szczególnej cechy podatku. W świadczeniu tym, gdzie podmiot podatku jest zawsze ważnym elementem konstrukcji (na nim trzeba się oprzeć przy określeniu adresata normy), niektóre elementy, zwłaszcza kształtujące rozmiary świadczenia, są często różnicowane dla różnych kategorii podmiotów²⁷, „mieszczących się” w ramach ogólnie określonego podmiotu. Jest to zatem świadczenie o skomplikowanej, niejednokrotnie „wielopiętrowej” budowie. Właściwość tę trudno wyeksponować posługując się metodą stosowaną w teorii prawa. Niemniej wprowadzenie pojęcia „kategoryalność” oznacza skonstruowanie innej metody, szczególnej, stworzonej na użytek tylko jednej dyscypliny prawa. Może ona zatem pełnić rolę uzupełniającą, pomocniczą.

s. 352 i n.; taż, *Problèmes juridiques et financiers des entreprises socialistes*, Wrocław 1984, s. 133 i n.; taż, *Reform of Legal and Financial System of Public Enterprises in Poland and other Socialist Countries*, Wrocław 1988, s. 149 i n.

²⁷ Ostrowski, *op. cit.*, s. 144.

4. Podatek jest złożoną instytucją prawną. W jego budowie występują, obok podstawowych elementów konstrukcji, liczne fragmenty składowe w postaci zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, minimum wolnego od opodatkowania, wyłączeń z podstawy opodatkowania, zwwyżek i zniżek. W normie prawnopodatkowej łączą się one odpowiednio z adresatem bądź normowanym zachowaniem. Dla oceny charakteru prawnego świadczenia istotny jest sposób uregulowania tych wszystkich elementów i fragmentów budowy. Winny one w sumie posiadać charakter ogólny i abstrakcyjny, a w konsekwencji generalny. Odwołując się do metody pomocniczej można powiedzieć, że winny one zawsze stanowić kategorię.

Tymczasem analiza normatywnych konstrukcji świadczeń finansowych wykazuje, iż charakter niektórych świadczeń nie jest całkowicie jednorodny. Z przedstawionych rozważań wynikało już, że niektóre obciążenia nie są w pełni abstrakcyjne czy konkretne. Uwagę tę można odnieść także do podmiotu podatku, który nie zawsze jest w pełni ogólny.

Klasycznym przykładem obrazującym powyższe zjawisko jest podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej, w którym obok stawek procentowych występowały także stawki różnicowe. Od skali występowania tych dwóch rodzajów stawek zależała ocena charakteru świadczenia. Jeśli dominowały stawki różnicowe ustalane w nawiązaniu do planowanego u danej jednostki gospodarczej kosztu własnego i planowanego zysku, to świadczenie zbliżało się w istocie swoim charakterem do wpłat, choć nie było w pełni konkretne, gdyż w pewnym zakresie występowały stawki powtarzalne. Jeśli zaś przewagę miały stawki procentowe, to podatek stawał się w poważnym stopniu abstrakcyjny, choć nie w całości.

W przypadku podatków niewielkie odstępstwa od ogólnego i abstrakcyjnego charakteru upoważniają chyba do określenia konstrukcji tego rodzaju mianem „podatków ułomnych”. W świadczeniach tych odchylenia mają zawsze charakter wyjątku od reguły, wyjątku który nie jest na tyle szeroki, aby przekreślić ogólny i abstrakcyjny charakter podatku.

Z ułomnością podatku mamy do czynienia wówczas, gdy określeniu podmiotu przy pomocy nazw ogólnych towarzyszą jednak jednostkowe zwolnienia podmiotowe. Przykładowo w roku 1986 z podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej zwolniono w pewnym zakresie wydawnictwo „Epoka” Centralnego Komitetu Stronnictwa Demokratycznego czy Kombinat Gospodarki Parkiem Obrabiarkowym „Ponar-Remo”²⁸. Inny znamienity przykład dotyczy tzw. ulg pozasystemowych,

²⁸ § 28 zarządzenia Ministra Finansów z 30.04.1986 r., w sprawie stawek podatku

czyli takich, które są przyznawane uznaniowo przez upoważnione organy, bez określania przez przepisy prawne kryteriów ich przydzielania. Podstawę prawną dla takich ulg stwarzał przykładowo art. 55 ust. 2 ustawy z 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej, który stanowił, iż Minister Finansów w wypadkach gospodarczo uzasadnionych może wprowadzić podmiotowe i przedmiotowe ulgi i zwolnienia²⁹. Ponieważ nie określono formy prawnej, w jakiej minister mógł realizować przyznane kompetencje, czyniono to decyzjami.

Podatki ułomne są dzisiaj zjawiskiem zanikającym. Wystąpiły one na większą skalę w okresie, kiedy odstępowano od zbudowanego po wojnie nowego modelu przesunięć środków finansowych od przedsiębiorstw państwowych do budżetu, opartego w dużej mierze na wpłatach. Niepowodzenia w zakresie tego modelu spowodowały przechodzenie do podatkowych form świadczeń. Przejście to odbywało się jednak powoli i stopniowo i zaowocowało między innymi ułomnością podatków. W modelu gospodarki rynkowej, do którego zmierzamy i w którym przedsiębiorstwa państwowe mają działać w oparciu o zasady handlowe, zjawisko to powinno ulec radykalnemu ograniczeniu, a może nawet zaniknąć. Wówczas generalny charakter podatków znajdzie pełną rację istnienia.

Uniwersytet Łódzki

Teresa Augustyniak-Górna

THE GENERAL CHARACTER OF TAX

The purpose of the paper is a precise determination of what represents one of the constitutional features of the tax, its general character. In the first part of the paper an analysis has been made of the views of the Polish doctrine on the subject. As a result it has been found that in the literature this feature is 1) differently labelled (general or categorized character of the tax), 2) variously understood (the basic difference consists in the doubt whether the duty of the tax subject to pay the tax is of repeated character or not), and 3) determined by means of different methods, either referring to the applied in the theory of law

obrotowego od jednostek gospodarki społecznej oraz ulg i zwolnień od tego podatku (DzUrzMF nr 5, poz. 20).

²⁹ (Tj. DzU 1986, nr 8, poz. 45). W literaturze wskazywano na bardzo szeroki zakres stosowania ulg tego rodzaju. Przykładowo: I. Ożóg, *Podatek dochodowy w warunkach reformy gospodarczej*, (nie publikowana rozprawa doktorska), Warszawa 1990, s. 139 i n., s. 180 i n.

distinction between general and individual norms, or through the direct reference to the conception of „elements of tax structure”.

In the second part of the paper the views of the law doctrine as regards the general character of law and resulting from that fundamental classification of legal norms have been shortly presented. It has been admitted that the norm is general as it refers to the addressee, and abstract because of the object of the norm.

In the main, third part of the paper the author argues in favour of a definite distinction of taxes as payments of general character from other public tributes, in particular from contributions. The fact whether the tributes paid to the public subject are fixed according to uniform rules for a group of subjects, or according to individualized rules, is the basic extremely important feature differentiating the burden.

The outcomes of the different forms of payments are so significant that it fully justifies the distinction of separate constructions of payments, differently labelled.

The general character of a tax means that it is a payment imposed on a class of subjects selected due to certain features, who are obliged to payments according to recurrent rules determining the size, time and mode of payment. Each subject belonging to the same class is obliged to make payments of an identical size, at an identical time, in an identical mode.

In the fourth part of the paper the existence of defective taxes has been indicated. They are payments which have all features of a tax, but with a slight defection from its general and abstract character. The defections always have a character of an exception to the rule, an exception which is not strong enough to eliminate the general and abstract character of the tax.

Do tych celow niebedna jest wzajemna proba definicji ryczałtu, dla ustalenia jego cech konstytutywnych i aksyomatycznych, zwiazanych tylko z niektórymi jego rodzajami. Moze to nastapic droga kolejnych przyblizen.

Niebedna jest zatem sformulowanie definicji legalnej i doktrynalnej ryczałtu, nastepnie uwypuklenie jego cech konstytutywnych, poprzez konfrontacje z innymi instytucjami prawa materialnego i postepowania podatkowego, a w szczegolnosci postepowania wymiarowego.

1. Slovo ryczałt wywodzaci si z staroniemieckiego Rutscher (w dawnej Polsce ryczałt) oznaczalo tyle co opłata Xerns za zwloke w planie i niu czynszu. Obecnie kojarzy sie je z suma globalna przeznaczona na jakies określone wydatki, bez podziału na szczegolowe pozycje, lecz także obliczeniem ogólnym, ustalonym lub wpłaconym jednorazowo za calosc.

¹ G. Scholzberg, *Allgemeine Staatslehre*, Berlin 1933, s. 76; R. Kozłowski, *Ustalenie podmiotu wymiaru w polskim postepowaniu podatkowym*, Warszawa 1973, s. 128; literatura tam podana.

² *Słownik wyrazów obcych*, red. Z. Rydzewicz, Warszawa 1967, s. 357.

³ *Słownik poprawnej polszczyzny*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1969, s. 551.