

EUGENIUSZ TEGLER
Szczecin

PREFERENCJE PODATKOWE (WYBRANE ASPEKTY TEORETYCZNE I PRAWNE)

I

Zamiast tradycyjnego wstępu niniejsze rozważania należałoby rozpocząć od stwierdzenia, że tak powszechnie używane pojęcie „preferencje podatkowe” nie jest zdefiniowane ani w polskim ustawodawstwie podatkowym, ani też w rodzimej literaturze przedmiotu. Nieprzydatne dla tych celów są również źródła encyklopedyczne czy słownikowe, według których preferencje jako takie, tj. bez odniesienia do konkretnego przedmiotu lub obszaru, którego dotyczą, oznaczają pierwszeństwo, przewagę, górowanie nad czymś, czegoś nad kimś, przedkładanie czegoś nad coś, stawianie kogoś wyżej niż kogoś drugiego¹. Skoro już o źródłach encyklopedycznych mowa, to również niezupełnie przydatne, lecz nieco bliżej treści tego pojęcia jest „przywilej”, który oznacza szczególne uprawnienie przyznane jednostce lub grupie, ewentualnie też prawo uwalniające jednostkę, grupę społeczną, miasto itp. od pewnych ciężarów ogólnych².

W polskiej literaturze prawnofinansowej zainteresowanie problematyką preferencji podatkowych skupia się przede wszystkim wokół praktycznych aspektów poszczególnych form ich występowania lub zastosowania jako instrumentów realizacji określonej polityki finansowej państwa, czy też jako mechanizmów korygujących wielkość lub rozmiary obciążania podatkowego. Zgoła inaczej literatura zachodnia – zwłaszcza niemiecka – która zarówno samemu pojęciu „preferencje podatkowe”, jak i jego treści poświęca wiele

¹ Por. *Słownik języka polskiego PWN*, t. II, Warszawa 1984, s. 917.

² Por. *Mały słownik języka polskiego PWN*, Warszawa 1969, s. 676.

uwagi. Nietrudno przy tym zauważyć, iż problematyka ta rozpatrywana jest tam głównie z punktu widzenia skutków finansowych, jakie preferencje podatkowe pociągają dla budżetu państwowego.

Preferencje podatkowe określane są jako odbiegające od ogólnie obowiązujących norm prawnopodatkowych regulacje prawne, które dla budżetu państwa lub budżetu innej konstytucyjnie uprawnionej korporacji terytorialnej wywołują uszczuplenie jego dochodów, a których celem jest wspieranie realizacji celów ogólnospołecznych. Tak rozumiane preferencje zmniejszają ciężar opodatkowania albo też – poprzez przesunięcie terminu wymiaru lub poboru podatku na późniejszy okres – przysparzają objętym nimi podatnikom określone korzyści³.

Zwraca się jednakże uwagę, iż określanie jako preferencje podatkowe wszystkich prawnie przewidzianych i dopuszczalnych w praktyce elementów zmniejszających ciężar opodatkowania nie wydaje się w pełni uzasadnione. W związku z tym proponuje się objęcie tym terminem wyłącznie takich elementów lub regulacji prawnych, które podatnikowi przysparzają lub mogą przysparzać określone przywileje (*Vergünstigungen*) w porównaniu do ogólnie obowiązujących zasad. Nie powinno mieć przy tym większego znaczenia, czy przywilej ten dotyczy szerszego czy węższego kręgu podatników⁴. Tak rozumiane preferencje podatkowe stanowią swoistą formę subwencji, jakie udzielane są przez państwo określonym podatnikom lub grupie podatników (np. przedsiębiorcom)⁵.

Owe stosunkowo wąsko rozumiane preferencje podatkowe są treścią norm prawnopodatkowych. Spełniają one określone cele, a zwłaszcza szeroko rozumiane cele społeczne i socjalne (w tym także o charakterze gospodarczym, a niekiedy także politycznym). Ponieważ służą one oddziaływaniu na społeczeństwo i na gospodarkę, określa się je mianem podatkowych norm „sterujących”. Różnią się one od norm fiskalnych, których zadaniem jest zapewnienie budżetowi państwowemu dochodów w postaci wpływów podatkowych, jak również od norm techniczno-ekonomicznych, które z kolei służą uproszczeniu, ułatwianiu i potanieniu (ekonomizacji) wymiaru i poboru podatków⁶.

³ Por. W. A. W a c k e r, *Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung*, München 1982, s. 733.

⁴ Por. K. T i p k e, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, Köln 1985, s. 136 nn.

⁵ Tamże.

⁶ Szerzej por. W. T r a x e l, *Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes. Eine systematische Untersuchung unter Gerechtigkeitsaspekten*, Frankfurt am Main–Bern–New

Podzielone są natomiast opinie i poglądy co do tego, czy wspomniane wyżej normy sterujące, które zawierają określone preferencje podatkowe, są lub nie są zgodne z powszechnie uznawaną zasadą równości podatkowej. Stosunkowo najbardziej reprezentatywne są następujące grupy poglądów⁷:

Według pierwszej preferencje podatkowe są zawsze nieuzasadnione, albowiem stanowią naruszenie zasady równości podatkowej. Odmienny pogląd reprezentuje i zarazem wyraża w swoim orzecznictwie Związkowy Trybunał Konstytucyjny, który stoi na stanowisku, iż prawo podatkowe jest niewątpliwie prawnym instrumentem sterującym w ramach polityki socjalnej, społecznej i gospodarczej państwa. To usprawiedliwia niekiedy naruszenie zasady równości opodatkowania, jeżeli jest to uzasadnione szczególnymi względami społeczno-gospodarczymi.

Według innych autorów normy zawierające lub wprowadzające określone preferencje podatkowe powinny być ściśle oddzielone od norm fiskalnych. Z punktu widzenia ich treści preferencje podatkowe są bowiem swoistą subwencją, premią lub świadczeniem socjalnym, jakie udzielane są określonym osobom lub grupie osób. Od „normalnych” subwencji lub świadczeń socjalnych preferencje podatkowe różnią się w zasadzie tylko techniczno-podatkową powłoką, gdyż udzielane są w ramach i za pomocą podatków. Stąd też udzielanie owych *quasi*-subwencji powinno być objęte kontrolą ich celowości, niezbędności i przydatności.

Wreszcie stanowisko czwartej grupy autorów sprowadza się do uznania, iż normy sterujące, jakimi są preferencje podatkowe, powinny być wprawdzie odróżnione od norm fiskalnych, jednakże przy rozpatrywaniu ich zasadności trzeba zawsze rozważyć, czy ich zastosowanie, a poprzez to naruszenie zasady opodatkowania według zdolności płatniczej podatników, usprawiedliwione jest interesem ogólnospołecznym. Stąd też przewidywane lub zamierzone skutki wprowadzenia ich w życie powinny być porównywane co do stopnia szkodliwości naruszenia powyższej zasady.

Zaprezentowane tu w dużym skrócie reprezentatywne dla zachodniej literatury przedmiotu poglądy są niewątpliwie interesujące z teoretycznego punktu widzenia i dla celów porównawczych. Jeżeli nie w pełni odpowiadają one polskim realiom i związanym z nimi oczekiwaniami, to jest to z pewnością uzasadnione zgoła odmiennymi i trudno porównywalnymi warunkowaniami społeczno-gospodarczymi. Zapewne w państwach o uregulo-

York 1986, s. 9 nn.

⁷ Por. K. T i p k e, *Die Steuerrechtordnung*, Bd. I, Köln 1993, s. 361 nn.

wanych strukturach gospodarczych i o ugruntowanej, stabilnej gospodarce wolnorynkowej podatki mogą być traktowane przede wszystkim jako podstawowe źródło dochodów publicznych, natomiast jako instrument oddziaływania mogą być w miarę neutralne. Nie ma zatem potrzeby istnienia rozbudowanego systemu preferencji podatkowych, tak jak ma to miejsce w krajach, które znajdują się dopiero na początku drogi przebudowy i przedstawienia dotychczasowej scentralizowanej gospodarki nakazowo-rozdziałowej na tory gospodarki wolnorynkowej.

Jakie zatem należałoby zaproponować odpowiadające tym realiom stanowisko w odniesieniu do problematyki preferencji podatkowych? Otóż punktem wyjścia powinien być niewątpliwie powszechnie uznawany fakt, że podatki spełniają określone funkcje, wśród których znaczącą rolę odgrywa funkcja stymulacyjna, określaną często także jako funkcja bodźcowa, interwencyjna czy sterująca. Niezależnie jednak od takiej czy innej terminologii istota tej funkcji polega na tym, iż odpowiednie wykorzystanie i zastosowanie jej w praktyce umożliwia posługiwanie się podatkami dla pobudzania podatników do określonego, pożądanego przez państwo zachowania lub działania, a poprzez to umożliwienie realizacji przez państwo innych pozafiskalnych (społecznych, gospodarczych, socjalnych, opiekuńczych itp.) celów lub zadań.

Jednym z podstawowych elementów, za których pomocą funkcja stymulacyjna może być urzeczywistniana, są niewątpliwie preferencje podatkowe, wkomponowane w konstrukcję poszczególnych podatków czy niektórych w nich. Preferencje te występują najczęściej w postaci ulg, zniżek i obniżek, zwolnień, wyłączeń itp. i są jednym z elementów konstrukcji podatku.

Podjmując zatem próbę zdefiniowania preferencji podatkowych, można by przyjąć, że są to uregulowane przepisami prawa podatkowego konstrukcje, których zastosowanie w technice wymiaru i poboru podatków pozwala na zmniejszenie albo złagodzenie ciężaru opodatkowania ze społecznie lub gospodarczo uzasadnionych względów.

Tak szeroko rozumiane preferencje podatkowe są narzędziem prowadzonej przez państwo lub inne organy publicznoprawne (np. rady gmin) polityki finansowej, a ściślej: polityki podatkowej. Jak się bowiem podkreśla, polityka podatkowa realizowana jest poprzez system podatkowy, który tworzy prawo podatkowe regulujące zasady funkcjonowania obowiązujących w danym kraju podatków. Poszczególne cele polityki podatkowej znajdują odbicie w odpowiednich konstrukcjach dotyczących przedmiotu opodatkowania, podmiotów stosunku podatkowego, kształtowania podstawy opodatkowania, ciężaru podatkowego i odstępstw od ogólnie obowiązujących zasad stosowanych bądź

do określonej grupy przedmiotowej, bądź wybranych podmiotów opodatkowania⁸.

Jak już wspomniano, preferencje podatkowe są jednym z elementów konstrukcyjnych każdego podatku lub niektórych z nich. Są one wprowadzane do konkretnych podatków z reguły w ramach ustaw kreujących poszczególne podatki i wraz z innymi elementami w postaci przedmiotu, podmiotu, podstawy i stawek podatkowych tworzą materialne prawo podatkowe. Niekiedy też preferencje wprowadzane są dodatkowo do konstrukcji danego podatku odrębnymi ustawami albo też rozporządzeniami Rady Ministrów bądź Ministra Finansów. Niezależnie jednak od formy i sposobu ich unormowania oraz wprowadzania do konstrukcji poszczególnych podatków, będą to zawsze instytucje prawa podatkowego. Jest to pogląd odmienny od tego, jaki reprezentowany jest we wspomnianej już literaturze zachodniemieckiej, w której tego rodzaju normy, tj. normy zawierające określone preferencje podatkowe, zaliczane do norm prawa gospodarczego, prawa socjalnego czy innych gałęzi prawa, a nie do norm prawa podatkowego⁹.

Należałoby zatem odpowiedzieć na pytanie: w jakich podatkach preferencje mogą lub powinny być uwzględniane? Czy predystynowane są do tego wszystkie podatki, czy tylko niektóre z nich, a jeżeli tak, to jakie? Otóż, jak się wydaje, nie ma przeszkód, by preferencje były stosowane we wszystkich podatkach, w tym również i w takich, których pozornie jedynym celem jest przysporzenie dochodów temu organowi, na rzecz którego są one pobierane. Krańcowym tego przykładem jest chociażby podatek od środków transportowych czy najmniejszy ze wszystkich podatków, tj. podatek od psów. Nawet i w tych podatkach są lub mogą być zawarte określone preferencje w postaci np. obniżonych stawek dla pojazdów wyposażonych w katalizatory, ulgi i zwolnień dla inwalidów itp.

Niezależnie jednak od tego najbardziej odpowiednie wydają się być podatki bezpośrednie, typu dochodowego lub majątkowego, tj. takie podatki, które na ogół nie mogą być przerzucane na osoby trzecie, lecz których ciężar ponosi osobiście podatnik, uszczuplając przez to część swego osobistego dochodu czy majątku. Są to więc w sumie podatki, których ciężar jest najbardziej odczuwalny przez podatnika, a zatem podatki, w których określone preferencje są stosunkowo najbardziej zauważalne i skuteczne.

⁸ Por. M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993, s. 29. Por. także E. Tegler, *Wstęp do nauki polityki finansowej*, Szczecin 1984, s. 67 nn.

⁹ Por. T i p k e, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 123.

Nie wszystkie preferencje podatkowe mają jednakowy charakter i taki sam ciężar gatunkowy. Różna jest bowiem motywacja ich wprowadzania przez ustawodawcę i różne są cele, którym mają one służyć. Najbardziej pożądane i umotywowane wydają się wszakże takie preferencje, które zdolne są przynieść wymierne korzyści nie tylko pojedynczym podatnikom lub grupie podatników w postaci zmniejszonego ciężaru opodatkowania, lecz także całej gospodarce narodowej (np. ulgi inwestycyjne pobudzające do rozwoju budownictwa, aktywizacji gospodarczej, nowych miejsc pracy, likwidacja lub ograniczenie bezrobocia itp).

Jak już wspomniano, preferencje podatkowe powstają w wyniku nadania poszczególnym podatkom pożądanych przez ustawodawcę właściwości. Pozwala to wykorzystywać podatki do osiągnięcia zamierzonych celów. Właściwości te mogą mieć charakter stymulacyjny lub ograniczający (hamujący). W zależności od tego będą one zachęcać lub też zniechęcać opodatkowanych do określonego działania lub zachowania, np. zaniechania¹⁰. A zatem nie wszystkie podatkowe instrumenty oddziaływania – obojętnie, w jakim zakresie i w jakich rozmiarach – są preferencjami podatkowymi. Są nimi bowiem tylko te, które dodatkowo, pobudzająco oddziałują na tych podatników, do których są adresowane. Nie muszą one zresztą tylko czynnie oddziaływać na podatnika, pobudzać go do określonego działania, lecz także zagwarantować mu np. odpowiednie minimum egzystencji, częściowo lub całkowicie zrekompensować określone poniesione przez niego koszty itp.

Tak szeroko rozumiane preferencje podatkowe mogą występować w różnych formach i postaciach. Nie ma, jak się wydaje, merytorycznie uzasadnionych przeszkód, by do systemu preferencji podatkowych zostały zaliczone wszystkie prawnie uregulowane i usankcjonowane elementy konstrukcji podatków, które powodują zamierzony skutek w postaci zmniejszenia ciężaru opodatkowania, niezależnie od tego, czy mają one charakter preferencji systemowych, którymi objęci są wszyscy podatnicy, czy też adresowane są tylko do określonej grupy podatników.

Preferencje podatkowe mogą być rozmaicie usystematyzowane, w zależności od przyjętych kryteriów klasyfikacyjnych. Można zatem rozróżnić preferencje podmiotowe, przedmiotowe i o charakterze mieszanym (podział z punktu widzenia elementów podatku), preferencje gospodarcze, społeczne,

¹⁰ Por. E. T e g l e r, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Łódź 1992, s. 109.

socjalne, rodzinne i inne (podział ze względu na ich uzasadnienie) oraz preferencje powszechne lub zbiorowe i indywidualne (podział ze względu na charakter)¹¹. Przyjmując podobne lub zbliżone kryteria, można także rozróżnić preferencje systemowe (ogólne) i zindywidualizowane, obligatoryjne i fakultatywne (uznaniowe) itp. Znany jest też podział preferencji podatkowych ze względu na okres ich obowiązywania, tj. na preferencje czasowe i bezterminowe¹².

Godzi się jednak zauważyć, iż w zasadzie żaden z prezentowanych tu podziałów nie jest w pełni ostry i jednoznaczny. Jest to zrozumiałe, albowiem poszczególne rodzaje preferencji różnią się często tylko nieznacznie między sobą. Niekiedy też wyraźne rozgraniczenie utrudnia niejednolita lub niezbyt precyzyjna terminologia, jaką posługuje się ustawodawca podatkowy.

Praktyczne znaczenie ma niewątpliwie przedmiotowy (rodzajowy) podział preferencji podatkowych, zwłaszcza jeżeli chodzi o potrzebę ich scharakteryzowania. Z tego punktu widzenia można rozróżnić:

- ulgi podatkowe,
- zwolnienia i wyłączenia podatkowe,
- tzw. minimum wolne od opodatkowania,
- kumulację podatkową,
- uproszczone (zryczałtowane) formy opodatkowania.

Podstawowe znaczenie mają niewątpliwie ulgi podatkowe, jeżeli w ogóle taka gradacja jest to zaakceptowania. Każda bowiem preferencja ma swoje znaczenie i spełnia wyznaczone jej zadanie. Jeżeli zatem ulgi podatkowe stawiane są tu na pierwszym miejscu, to przede wszystkim ze względu na powszechność ich stosowania, wszechstronny charakter i stymulacyjną rolę, jaką one z reguły (np. ulgi inwestycyjne) spełniają.

Ulgi podatkowe są jednym z elementów konstrukcyjnych każdego lub prawie każdego podatku. Mogą one być stosowane w formie częściowego lub całkowitego zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, przesunięcia (odroczenia) terminu płatności lub rozłożenia należności podatkowych na raty. W zależności od rodzaju i charakteru ulgi podatkowe mogą być udzielane ze względów osobistych, rodzinnych i ekonomicznych, przy czym mogą być podzielone na powszechne i indywidualne, podmiotowe i przedmiotowe, obligatoryjne i fakultatywne oraz przywymiarowe i powymiarowe. Ulgi wyko-

¹¹ Por. *Prawo finansowe*, pod red. L. Kurowskiego, Warszawa 1995, s. 314; L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 114.

¹² Por. A. Majchrzycka - Guzowska, *Podatki w gospodarce narodowej*, Warszawa 1990, s. 43.

rzystywane są w szerokim zakresie jako skuteczny instrument polityki podatkowej¹³.

Ulgi określane są często jako zniżki podatkowe. Ich przeciwieństwem są zwwyżki. Ulgi podatkowe polegają na ograniczeniu wielkości obciążenia podatkowego, przy czym w zależności od ich konstrukcji mogą być zastosowane w formie obniżki podstawy wymiaru podatku, obniżenia obowiązujących stawek podatkowych lub też w formie obniżenia kwoty wymierzonego zobowiązania podatkowego¹⁴. Ze względu na ich wszechstronny charakter, ulgi mogą być powszechnie stosowane zarówno ze względów podmiotowych, jak i przedmiotowych¹⁵.

Ulgi występują niemal we wszystkich podatkach, w szczególności zaś w obydwu podatkach dochodowych (od osób fizycznych oraz osób prawnych)¹⁶, a także w szerokim zakresie w podatku rolnym. W tym ostatnim uwzględniane są – lub mogą być – ulgi inwestycyjne, ulgi z tytułu nabycia lub objęcia w trwałe użytkowanie gruntów, tzw. ulgi żołnierskie, ulgi na terenach podgórskich i górskich oraz ulgi z tytułu klęsk żywiołowych (tzw. ulgi losowe).

Spośród wszystkich znanych i możliwych do zastosowania ulg podatkowych na szczególną uwagę zasługują wspomniane już ulgi inwestycyjne. Są one bowiem skutecznym narzędziem realizacyjnym polityki gospodarczej państwa, ukierunkowanej na rozwój aktywności we wszystkich jej przejawach i obszarach. Mają one powszechny charakter, jako że mogą z nich na ogół korzystać wszystkie podmioty gospodarcze, niezależnie od ich statusu prawnego, jeżeli tylko spełniają określone warunki. Polegają one – zwłaszcza ulgi inwestycyjne wprowadzone na początku 1994 r. – na możliwości odliczania od dochodu do opodatkowania lub od zryczałtowanego podatku dochodowego całości lub części udokumentowanych wydatków inwestycyjnych¹⁷.

¹³ Por. *Leksykon rachunkowości polsko-angielsko-francusko-niemiecki*, Warszawa 1992, s. 187.

¹⁴ Por. B. B r z e z i ń s k i, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1993, s. 31.

¹⁵ Por. C. K o s i k o w s k i, R. R u ś k o w s k i, *Finanse i prawo finansowe*, t. I, Białystok 1993, s. 162.

¹⁶ Szerzej na temat wszystkich stosowanych w wymienionych podatkach ulg por. J. F r y d e r y k, *Ulgi podatkowe w 1994 r.*, Zielona Góra 1994.

¹⁷ Szerzej por. I. O ż ó g, *Ulgi inwestycyjne w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych*, cz. I, (*Vademecum podatnika* nr 37), Warszawa 1994, s. 11 i nn.

Równie ważne znaczenie mają wprowadzone w 1993 r. ulgi inwestycyjne na terenie gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym. Można jedynie ubolewać, iż wbrew oczekiwaniom ulgom tym nie nadano powszechnego zasięgu i nie zostały nimi objęte wszystkie gminy w kraju.

Kolejną formą preferencji są zwolnienia i wyłączenia podatkowe. Podobnie jak ulgi mogą mieć charakter podmiotowy, przedmiotowy lub mieszany. Są one szeroko i powszechnie stosowane we wszystkich podatkach, z reguły w interesie podatnika i ze względów społecznych lub socjalnych, rzadziej natomiast dla osiągnięcia określonych celów gospodarczych.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż zwolnienia i wyłączenia są wprawdzie do siebie podobne, zwłaszcza pod względem skutków, tym niemniej różnią się między sobą charakterem prawnym. Zwolnienie oznacza bowiem istnienie obowiązku podatkowego, od którego podatnik zostaje zwolniony w całości lub w części z mocy prawa lub na podstawie decyzji podatkowej. Zwolnienie ma miejsce wówczas, gdy określona kategoria stanów faktycznych bądź prawnych mieści się wprawdzie w ogólnych ramach przedmiotowo-podmiotowych danego podatku, lecz przepis wyłącza je w sposób wyraźny od opodatkowania. Natomiast wyłączenie podatkowe oznacza sytuację, która nie podlega opodatkowaniu mimo istnienia stanu faktycznego, z którym ustawodawca łączy powstanie obowiązku podatkowego. Oznacza to brak zainteresowania prawodawcy określonymi kategoriami stanów faktycznych lub prawnych, a w ślad za tym brak podmiotowego lub przedmiotowego obowiązku podatkowego¹⁸.

W praktyce jednakże wyraźne i jednoznaczne rozgraniczenie między zwolnieniami a wyłączeniem jest często utrudnione, albowiem ustawodawca sam takiego rozgraniczenia nie przestrzega, a posługuje się tymi pojęciami zamiennie. Często też wyodrębnia wprawdzie zwolnienia od wyłączeń, lecz nadaje im jednakową lub zbliżoną treść, ewentualnie obejmuje nimi jednokowy stan faktyczny. Przykładem może być chociażby ustawa o podatku rolnym, która spod opodatkowania wyłącza („nie podlegają opodatkowaniu”) określone grunty, w innym miejscu wyłącza także („obowiązek podatkowy nie dotyczy”) określone podmioty, jak Skarb Państwa i gminy, a ponadto w odrębnym rozdziale, zatytułowanym „Zwolnienia i ulgi podatkowe”, zwalnia dodatkowo określone rodzaje gruntów spod opodatkowania. Podobny

¹⁸ Por. B. B r z e z i ń s k i, *Prawo podatkowe*; K o s i k o w s k i, R u ś k o w s k i, *Finanse i prawo podatkowe*, s. 163 i nn.

brak wyraźnego rozgraniczenia między zwolnieniami a wyłączeniami można również dostrzec w innych ustawach podatkowych (np. w ustawie o podatku od spadków i darowizn).

Wyrazem określonej preferencji podatkowej jest również tzw. minimum wolne od opodatkowania, stosowane w niektórych podatkach (np. w podatku od spadków i darowizn czy w istniejącym do końca 1991 r. podatku wyrównawczym). Jest to szczególnie przypadek zupełnego zwolnienia od opodatkowania. Minimum wolne od opodatkowania, określane także często jako minimum nie podlegające opodatkowaniu czy minimum podatkowe, może polegać albo na tym, że określa wielkość podstawy opodatkowania, powyżej której rozpoczyna się opodatkowanie, a zatem od której w dół podatku się nie pobiera, albo też na tym, że określa ilość jednostek, w których wyrażona jest podstawa opodatkowania, jaką należy odliczać od właściwej podstawy opodatkowania¹⁹. Inaczej mówiąc: podstawę opodatkowania zmniejsza się o owe kwotowo określone minimum wolne od opodatkowania.

Forma ta stosowana jest zazwyczaj ze względów społecznych lub socjalnych (osobistych, rodzinnych itp.), a niekiedy także w celu uproszczenia techniki wymiaru, zwłaszcza sposobu obliczenia podstawy opodatkowania. Swoistym, aczkolwiek dyskusyjnym minimum wolnym od opodatkowania jest przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych rozwiązanie, które polega na zmniejszeniu kwoty należnego podatku o określoną kwotę.

Jedną z form preferencji podatkowych jest także kumulacja. Może ona polegać albo na łączeniu u jednego podatnika dochodów z różnych źródeł, albo na łączeniu dochodów dwóch lub więcej podatników celem wspólnego ich opodatkowania. Kumulacja powoduje w rezultacie zmniejszenie podstawy opodatkowania i pozwala na zastosowanie odpowiadającej jej niższej stawki podatkowej. Rozwiązanie to jest korzystne zwłaszcza w sytuacji, gdy dochody objętym nim podatników (np. współmałżonków) kształtują się w różnej wysokości. Zastosowana w takich przypadkach kumulacja pociąga za sobą faktyczne zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego.

W polskim systemie podatkowym kumulacja występuje w zasadzie wyłącznie w przewidzianej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych możliwości łącznego opodatkowania dochodów obojgu współmałżonków oraz dochodów małoletnich dzieci i osób samotnie je wychowujących. Kumulacja ta spełnia więc głównie cele socjalne. Zagadnienie to rozpatrywane jest

¹⁹ Por. K. O s t r o w s k i, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 152.

obecnie także z punktu widzenia podwójnego opodatkowania, jakie niosą z sobą różne konstrukcje podatkowe²⁰.

Zasadne wydaje się także zaliczenie do preferencji podatkowych uproszczonych form opodatkowania. Mogą one występować w postaci karty podatkowej, określonego ryczałtu czy też w innej zbliżonej do nich formy. Niezależnie jednak od formy, jaką nadał im ustawodawca lub z jego upoważnienia Minister Finansów, mają one wspólną im wszystkim cechę, która sprowadza się do tego, że opodatkowanie odbywa się w sposób uproszczony, a często także ulgowy w porównaniu do opodatkowania na ogólnych zasadach.

Uproszczone formy opodatkowania stosowane są zwykle ze względu na stosunkowo niewielkie rozmiary prowadzonej działalności, a także wobec podatników słabszych ekonomicznie. Mają one charakter ulgowy, preferencyjny, albowiem ich wysokość ustalana jest z reguły na poziomie niższym, niż wynikałoby to z normalnego w danym podatku obciążenia²¹.

W polskim prawodawstwie podatkowym ulgowe, zryczałtowane i zarazem uproszczone formy opodatkowania występowały w różnych okresach w postaci karty podatkowej, opłaty skarbowej od wykonywania rzemiosła, ryczałtu umownego, ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, ryczałtu spółdzielczego, ryczałtu eksportowego i innych. Obecnie zaś występują w zasadzie wyłącznie w formie karty podatkowej i tzw. zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych. Pomijając niezbyt trafną nazwę tego wprowadzonego w 1994 r. ryczałtu, również i jego konstrukcja budzi wiele zastrzeżeń.

I na zakończenie kilka uwag dotyczących techniki legislacyjnej, tj. sposobu oraz formy i trybu wprowadzania do konstrukcji poszczególnych podatków określonych preferencji. Otóż z reguły poszczególne formy preferencji podatkowych są albo wkomponowane w ustawową konstrukcję danego podatku jako jeden z jego elementów, albo też dodatkowo, uzupełniająco doń wprowadzane oddzielnymi aktami prawnymi. W tym przypadku nie ma w zasadzie problemu, jeżeli uzupełnienie konstrukcji danego podatku o określone elementy preferencyjne odbywa się w taki sam sposób, w jakim podatek ten został wprowadzony, czyli w formie ustawy. Gorzej natomiast, jeżeli jest to dokonywane rozporządzeniami wykonawczymi Rady Ministrów lub Ministra Finansów, jak to zresztą często jest praktykowane.

²⁰ Por. N. G a j l, *Prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 211.

²¹ Por. O s t r o w s k i, *Prawo finansowe*, s. 153.

Tego rodzaju praktyki – a małym pocieszeniem jest fakt, że występują one nie tylko w polskim ustawodawstwie podatkowym – są jednoznacznie oceniane krytycznie. W literaturze przedmiotu podkreśla się np., że przeczy to założeniom, iż o podstawowych konstrukcjach podatkowych (a do nich należą niewątpliwie także ulgi, zniżki itp.) powinno się decydować w ustawie. Ta nieprawidłowa sytuacja, w której istotne dla konstrukcji danego podatku elementy wprowadzone są aktami pozaustawowymi, prowadzi w konsekwencji do znacznej dowolności i wadliwości polityki podatkowej, przeczy zarówno zasadzie konstytucyjności ustaw, jak i zasadzie pewności opodatkowania²². Podkreśla się także, iż niezrozumiała tendencja do traktowania instytucji preferencji podatkowych jako mniej istotnych dla całości elementów konstrukcyjnych podatków i uregulowanie ich przez organy administracji rządowej świadczy o braku zrozumienia dla budowy normy prawa podatkowego²³. O tym, że tak jest istotnie, świadczy chociażby cytowany przykład wprowadzonego niedawno zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych, który został oprotestowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich.

Poważnym mankamentem jest również niestabilność przepisów prawa podatkowego, w tym także odnoszących się do preferencji podatkowych. Przepisy te są często zmieniane, niekiedy w sposób zaskakujący podatników i nie zawsze dla nich korzystny. Potwierdzeniem tego jest chociażby przykład niedawnego cofnięcia, a następnie przywrócenia przywileju łącznego opodatkowania dochodów małoletnich dzieci i osób samotnie je wychowujących, czy też obniżenie wysokości ulgi na cele mieszkaniowe z 70 mln w 1993 r. do 13 mln w 1994 r.

²² Por. N. G a j l, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 189.

²³ Por. K o s i k o w s k i, R u ś k o w s k i, *Finanse i prawo finansowe*, s. 163.

STEUERVERGÜNSTIGUNGEN
(AUSERWÄHLTE THEORETISCHE UND JURISTISCHE ASPEKTE)

Z u s a m m e n f a s s u n g

In seinem Beitrag beschäftigt sich der Autor mit auserwählten theoretischen und juristischen Aspekten der Steuervergünstigungen. Er weist darauf hin, daß der Begriff „Steuervergünstigungen“ zwar häufig in der Praxis gebräuchlich ist, jedoch in der Steuergesetzgebung *de iure* nicht definiert wurde. Auch in der polnischen Fachliteratur beschäftigen sich die Autoren überwiegend mit praktischen Aspekten der Steuervergünstigungen, welche als ein konstruktiver Bestandteil in jeder Steuer enthalten ist oder enthalten sein kann.

Anders in der westdeutschen Fachliteratur, in der Steuervergünstigungen vielseitig, u.a. als eine den Subventionen nahestehende und von den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen abweichende Maßnahme betrachtet werden, die ihrem Wesen nach als Sozialzwecknormen, auch als Lenkungsnormen bezeichnet, eher zum Wirtschaftsrecht, Sozialrecht oder anderen Rechtszweigen als zum Steuerrecht gehörig sind. Aus diesen und anderen, im Beitrag kurz dargestellten Gründen sind die dort vertretenen Ansichten zum großen Teil nur schwer mit den diesbezüglichen polnischen Auffassungen vergleichbar.

Der Autor vertritt die Ansicht, als Steuervergünstigungen sämtliche steuerrechtliche Maßnahmen zu betrachten, die geeignet sind und das Ziel verfolgen, aus wirtschaftlichen, gesellschaftlichen oder sozialen Gründen die Steuerlasten zu ermäßigen. Diese Maßnahmen kommen dadurch zustande, daß sie entweder als ein konstruktiver Bestandteil direkt im betreffenden Steuergesetz enthalten sind oder daß die Konstruktion der Steuern um diese Elemente in gesonderten Gesetzen bzw. Durchführungsverordnungen zusätzlich ergänzt werden.

Zusammengefaßt von Eugeniusz Tegler