

GRZEGORZ MATYSEK

Założenia modelowe opodatkowania dochodów

Model establishments of income taxation

Abstrakt: Artykuł zawiera opis trzech historycznych modeli opodatkowania dochodów. Na przestrzeni wieków modele te znalazły zastosowanie w systemach podatkowych różnych państw. Aktualnie problematyka ujęć modelowych opodatkowania dochodów koncentruje się na dwóch zagadnieniach: unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ograniczaniu różnic występujących w zasadach opodatkowania dochodów przedsiębiorców w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Rozwój cywilizacyjny oraz zmiany struktur społecznych i gospodarczych zachodzące na przestrzeni kolejnych wieków spowodowały, iż pod koniec XVIII w. dotychczasowe formy opodatkowania, skupiające się głównie na majątku rzeczowym, stały się niewystarczające. Upowszechnienie gospodarki pieniężnej oraz coraz bardziej złożone stosunki gospodarcze i społeczne stwarzały jednocześnie nowe możliwości w zakresie pobrań podatkowych. Poszukiwania źródeł dotychczas nieobjętych podatkiem, umożliwiających bardziej sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych, ostatecznie doprowadziły do objęcia opodatkowaniem dochodów. Problematyka opodatkowania dochodów jest więc zagadnieniem relatywnie nowym, kształtującym się w Europie dopiero od XIX w. (w Polsce od XX w.). Podatek dochodowy nie był bowiem znany systemom podatkowym do końca XVIII wieku.

Wraz z ukształtowaniem się podatku dochodowego pojawił się problem z jednoznacznie zdefiniowaniem „dochodu”, który temu opodatkowaniu miał podlegać. Sposób rozumienia tego pojęcia wpływa bowiem bezpośrednio na fak-

tyczny zakres przedmiotowy podatku i ostatecznie decyduje o zasadności określenia danego zobowiązania publicznoprawnego mianem „podatku dochodowego”.

W literaturze przedmiotu ukształtowały się różne koncepcje określające pojęcie dochodu.¹ Wśród nich wyróżnić należy dwie podstawowe grupy poglądów, z których jedna dochód podatkowy rozumie wąsko, zaś druga bardzo szeroko.

W pierwszej grupie znajdują się: *teoria funduszu konsumpcyjnego* (według której za dochód należy uważać te wpływy, które mogą być zużyte przez otrzymującego te wpływy bez uszczuplenia swego majątku) oraz trzy teorie wiążące dochód wyłącznie ze ściśle określonymi źródłami: *teoria źródeł* (uznająca za dochód tylko owe wpływy, których źródło jest stałe), *teoria periodyczności* (dochodem są wpływy regularnie się powtarzające), *teoria rodzajów przychodu* (dochodem są jedynie wpływy z działalności gospodarczej). W wąskim rozumieniu za dochód uznawane są tylko takie wartości, które spełniają ustalone kryteria, tj. wypływają z określonego źródła przychodów w sposób okresowy. Natomiast wpływy sporadyczne, okazjonalne, niebędące efektem „normalnych” działań osób uzyskujących je, nie mieszczą się już w ramach terminu dochód.²

Z kolei szerokie rozumienie dochodu podatkowego występuje m.in. w ramach *teorii czystego przyrostu majątkowego*. Tu dochodem jest wzbogacenie ekonomiczne podmiotu w określonym przedziale czasowym. Wzbogacenie to obejmuje wszelkie postaci przysporzeń majątkowych, które powstają u danej osoby, w tym zyski kapitałowe, wygrane w grach losowych, zyski spekulacyjne, spadki, darowizny. W szerokim ujęciu dochodu nie jest więc ważna ani kategoria źródła, z którego dochód pochodzi, ani też wyjątkowy (jednorazowy) charakter tego wzbogacenia.

Teoria czystego przyrostu majątkowego stała się punktem wyjścia również innych późniejszych, bo pojawiających się już w XX wieku, koncepcji, skupiających się na problematyce dochodu. Zgodnie z nimi za dochód uznawane winny być: 1) wszelkie, dające się ująć wartościowo przyrosty zdolności jednostki w sferze zaspokajania jej potrzeb, uzyskane w określonym czasie, jeśli zdolność ta jest wyrażona w pieniądzu lub wartościach pieniężnych³; 2) suma wydat-

¹ Por.: J. Z d z i t o w i e c k i, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Akademia Handlowa w Poznaniu, Poznań 1939, s. 12–13; Z. J a ś k i e w i c z, *Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej*, Toruń 1949, s. 13; M. K a l i n o w s k i, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 1996, s. 51–52; H. L i t w i Ń c z u k, P. K a r w a t, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 74–76.

² Podobne (wąskie) podejście do definicji dochodu przedstawiają: R. R y b a r s k i, *Wartość, kapitał, dochód*, Warszawa 1922, s. 183; A. K r z y ż a n o w s k i, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 242; S. G ł a b i Ń s k i, *Nauka Skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 289.

³ M. H a i g, *The Concept of Income in the Federal Income Tax*, New York 1921, s. 7.

ków na konsumpcję dóbr i usług, skorygowana o zmiany indywidualnego majątku netto w określonym przedziale czasowym.⁴

Dochód definiowany był również jako⁵:

– przyrost wartości (będący następstwem udziału osoby, która go uzyskała, w tworzeniu produktu społecznego), jeśli przyrost ten powoduje jednocześnie wzrost zdolności gospodarczej danej osoby (teoria F. Neumarka),

– ogół uzyskanych wartości mogących służyć zaspokojeniu osobistych potrzeb jednostki (teoria H. Hallera).

Na szczególną uwagę zasługuje *koncepcja dochodu rynkowego*, zgodnie z którą za dochód jednostki winien być uznawany jedynie wygospodarowany przez nią i zrealizowany czysty przyrost majątkowy. W tym ujęciu dochód stanowią jedynie rezultaty własnej pracy jednostki lub lokaty kapitału, a więc z wyłączeniem wpływów z takich tytułów jak darowizny, spadki czy sprzedaż majątku osobistego. *De facto* jest to koncepcja zbliżona do *teorii czystego przyrostu majątkowego*, tyle że zmodyfikowana o niektóre elementy charakterystyczne dla grupy poglądów traktujących dochód w wąskim ujęciu (koncepcja ta uwzględnia istnienie różnych źródeł, z których dochody mogą powstawać).

Próba zdefiniowania pojęcia „dochód” pozostaje nie bez znaczenia dla prawa podatkowego, z uwagi na konieczność skonkretyzowania – w procesie wymiaru zobowiązania podatkowego – tej kategorii i przekształcenia w podstawę opodatkowania.

Na potrzeby teorii podatku pojęcie dochodu wyprowadza się z reguły z ekonomicznej kategorii dochodu, wychodząc z założenia, że podatek jest jedną z ekonomicznych form podziału dochodu społecznego. Jednakże charakter prawny instytucji „dochód” został oderwany od ekonomicznej kategorii dochodu z uwagi na stosowanie w prawie podatkowym zróżnicowanych konstrukcji (np. z zakresu tzw. kosztów potrącalnych) ostatecznie powodujących, że dochodem podlegającym opodatkowaniu nie była wyłącznie faktycznie uzyskiwana przez podatnika nadwyżka ekonomiczna. Dochód podatkowy w tym ujęciu, dzięki zastosowaniu określonych rozwiązań prawnych, stał się instytucją o znacznym ładunku umowności, zależnym nie tylko od charakteru ustroju społeczno-gospodarczego, ale również od konkretnych funkcji i zadań, które winien spełniać system podatkowy, zgodnie z celami formułowanymi przez politykę podatkową.

Znaczne zróżnicowanie koncepcji, próbujących ująć kategorię dochodu w określone ramy, poważne trudności z jednoznacznym określeniem zawartości tego pojęcia oraz nieustanne ewoluowanie zjawisk będących źródłem przyrostu majątkowego podatników są przyczynami, dla których aktualnie w prawodawstwie podatkowym unika się precyzyjnego (sztywnego) definiowania dochodu

⁴ H. Simons, *Personal Income Taxation*, Chicago 1938, s. 15.

⁵ H. Litwińczuk, P. Karwat, *op. cit.*, s. 75.

podlegającego opodatkowaniu. Jednakże w celu uniknięcia sytuacji, w której niektóre obszary niezasadnie pozostawałyby poza opodatkowaniem, regulacje podatkowe, choć nie zawierają definicji dochodu, to wskazują przykładowe źródła mogące generować dochody. Zbyt szeroki zakres opodatkowania podatkiem dochodowym jest wówczas korygowany o enumeratywnie wskazane tytuły, które choć są dla podatnika źródłem przyrostu majątkowego, to opodatkowaniu nie podlegają. W taki sposób przedstawiana dla celów podatkowych definicja dochodu (pojemna znaczeniowo) nie krępuje rozwoju podatku dochodowego oraz utrudnia podatnikom uchylanie się od opodatkowania.⁶

Cechą charakterystyczną pierwszych form opodatkowania dochodu był ich wyjątkowy charakter. Podatek dochodowy nie był bowiem obciążeniem obejmującym dochody wszystkich podmiotów, lecz jedynie zamożniejszej części społeczeństwa. Ponadto celem ustanowienia tego podatku była konieczność pokrycia okresowo zwiększonych wydatków budżetowych w związku z prowadzonymi wojnami. Stopniowo jednak podatek dochodowy się upowszechniał. Wraz z wprowadzeniem w Anglii pod koniec XVIII wieku pierwszego podatku dochodowego w systemach podatkowych poszczególnych krajów zaczęły wykształcać się odmienne modele opodatkowania dochodu. Heterogeniczność ta jest m.in. efektem znacznego zróżnicowania kategorii podmiotów, które zaczęły być obejmowane podatkiem dochodowym oraz wynikiem różnorodnych funkcji, jakie z czasem przypisywano podatkowi dochodowemu.

Opierając się na kryterium sposobu ustalania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, można wyróżnić trzy modele opodatkowania dochodu.⁷ Ich podstawę stanowią:

- podatek dochodowy typu cedularnego (analitycznego),
- podatek dochodowy typu unitarnego (syntetycznego, globalnego),
- podatek dochodowy typu mieszanego.

Opodatkowanie **cedularne** dochodu polega na stosowaniu odrębnych zasad opodatkowania dla poszczególnych źródeł dochodów uzyskiwanych przez podatnika. W zależności od rodzaju źródła dochodu występują wówczas różne reguły w zakresie ustalania podstawy opodatkowania czy też różne stawki podatkowe.

Cedularne podejście do opodatkowania dochodu zapewnia lepsze dostosowanie elementów konstrukcyjnych podatku do charakteru poszczególnych źródeł dochodu, dzięki czemu podatek dochodowy w obrębie poszczególnych ceduł charakteryzuje się potencjalnie większą efektywnością. Podstawową wadą opodatkowania cedularnego jest jednak to, iż nie zapewnia ono sprawiedliwego rozdziału obciążeń finansowych z uwagi na nieuwzględnianie całokształtu sytuacji finansowej podatnika, a więc niedopasowanie do jego zdolności płatniczych,

⁶ M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 52.

⁷ *Ibid.*, s. 46–47.

wynikających z łącznej sumy wszystkich jego dochodów. Dla oceny opodatkowania cedularnego nie bez znaczenia jest również znaczna złożoność konstrukcji, mogąca powodować w praktyce powstawanie relatywnie wysokich kosztów związanych z naliczaniem i poborem podatku dochodowego oraz liczne trudności w zrozumieniu przez podatników zasad funkcjonowania takiego systemu obciążeń podatkowych.

Unitarny podatek dochodowy obejmuje całość dochodów podatnika niezależnie od źródeł, z których dochody te zostały osiągnięte. Przy opodatkowaniu unitarnym zasady, według których jest określana podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym, oraz stosowane stawki podatkowe są zunifikowane i mają zastosowanie do dochodu globalnego, będącego sumą dochodów częściowych uzyskanych z poszczególnych źródeł. Model opodatkowania unitarnego „w czystej postaci” jest poddawany jednak krytyce z uwagi na dokonywane w jego ramach znaczące uproszczenie wymiaru podatkowego, polegające na zrównaniu dla celów podatkowych wszystkich źródeł generujących dochody, bez możliwości uwzględnienia okoliczności towarzyszących powstawaniu tych dochodów. Brak jakiegokolwiek zróżnicowania w zasadach opodatkowania dochodów może powodować, iż system unitarnego opodatkowania dochodów może być postrzegany jako niesprawiedliwy. Pod uwagę należy wziąć bowiem to, że różne źródła przychodów, pomimo iż mogą generować dochody w tej samej wysokości, częstokroć wymagają od podatników odmiennego zaangażowania i wkładu pracy własnej. Chociażby z tego względu zróżnicowanie w zasadach opodatkowania poszczególnych źródeł podatkiem dochodowym powinno mieć miejsce. W skrajnym przypadku wprowadzenie pełnego ujednoczenia zasad opodatkowania, na skutek zwiększenia ciężarów podatkowych w sferze dotychczas lżej opodatkowanej, może być narzędziem dyskryminacji niektórych źródeł przychodów.

Model opodatkowania dochodu typu **mieszanego** łączy w sobie cechy dwóch pierwszych modeli. Ostateczny całkowity poziom obciążenia z tytułu podatku dochodowego w modelu mieszanym jest zależny nie tylko od tego, z jakiego źródła dochód pochodzi, ale również od łącznej wielkości dochodów podatnika uzyskanych w danym okresie rozliczeniowym z różnych źródeł. W pierwszym bowiem etapie jest obliczany podatek cedularny, odnoszący się do poszczególnych źródeł dochodów, zaś w drugiej kolejności – podatek unitarny, a więc uwzględniający już globalną sytuację dochodową podatnika.

Zaletą modelu mieszanego jest to, że w znacznie większym stopniu – aniżeli w przypadku opodatkowania cedularnego – jest powiązany ze zdolnością podatkową podmiotu zobowiązanego do jego zapłaty. Pozwala ogarnąć całość sytuacji podatnika, dzięki czemu obciążenie podatkowe jest lepiej dostosowane do możliwości płatniczych podatnika (w tym zakresie mieszany podatek dochodowy wypełnia więc w sposób szczególny wymogi sprawiedliwości opodatkowania). Jednocześnie utrzymanie w ramach modelu mieszanego odrębnych zasad

opodatkowania dla poszczególnych źródeł daje możliwość uwzględnienia specyfiki tych źródeł i odpowiednie (szczegółowe) dostosowanie do nich konstrukcji podatku dochodowego pobieranego od każdej z ceduł oddzielnie. Dzięki temu – w obrębie poszczególnych źródeł – również możliwe jest bardziej sprawiedliwe opodatkowanie każdego rodzaju dochodu.

Uzasadnieniem do stosowania systemu mieszanego (w tym stosowania zróżnicowanych stawek dla poszczególnych rodzajów dochodów) jest również to, że organy podatkowe nie mają takich samych możliwości w zakresie weryfikacji wysokości faktycznie uzyskiwanych przez podatników dochodów w odniesieniu do poszczególnych źródeł przychodów. O ile weryfikacja taka nie napotyka większych trudności w przypadku dochodów z pracy najemnej, o tyle w zakresie dochodów osiąganych w ramach działalności gospodarczej – jest już utrudniona, a tym samym obciążona znacznym marginesem błędu. Całkowite zrównanie zasad opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł byłoby z tego punktu widzenia niesprawiedliwe, stąd przy opodatkowaniu mieszanym, przy ustalaniu wysokości podatku czynniki tego typu mają szansę na uwzględnienie.

Pomimo licznych zalet, które odnieść można do modelu mieszanego, należy jednakże stwierdzić, iż wysoki poziom złożoności takiej konstrukcji podatku dochodowego powoduje ostatecznie, że wymiar tego podatku staje się bardzo skomplikowany, pracochłonny, a przez to trudny do realizacji w praktyce.

W pierwszych latach funkcjonowania w ramach europejskich systemów podatkowych podatku dochodowego danina ta miała charakter podatku globalnego (unitarnego). Wprowadzony bowiem w 1798 r. w Anglii podatek dochodowy był pobierany od łącznego dochodu podatnika, niezależnie od występującego zróżnicowania źródeł, z których dochody te powstawały. W takim kształcie podatek dochodowy funkcjonował jednak bardzo krótko. Zrezygnowano z niego ze względów etycznych. Będąc podatkiem osobistym, w opinii ówczesnego społeczeństwa, zrównywał człowieka z innymi przedmiotami opodatkowania, takimi jak budynki, grunty, zwierzęta, a więc naruszał godność natury ludzkiej.⁸ Istotnie przebudowany w 1816 roku, podatek ten od 1842 r. stał się jednym z najistotniejszych elementów angielskiego systemu podatkowego. Podatek dochodowy nabrał jednak wówczas cech podatku cedularnego. Sposób opodatkowania dochodów zróżnicowano bowiem w zależności od rodzaju źródeł ich powstawania. Wyszczególniono pięć kategorii dochodów (ceduł) podlegających odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym – obok dochodów z wolnej działalności zarobkowej, tj. dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej, wyróżniano takie źródła dochodów jak: z nieruchomości, z użytkowania nieruchomości, z kapitału, z płac i pensji publicznych. W obrębie poszczególnych

⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2001, s. 26.

źródeł zastosowanie znajdowała stała stawka podatkowa niezależna od wysokości uzyskanego przez podatnika dochodu.

Model opodatkowania unitarnego był charakterystyczny dla opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez mieszkańców Niemiec od końca XIX wieku. Podatek dochodowy został ustanowiony tam w ramach reformy podatkowej przeprowadzonej w latach 1891–1893. Miał charakter globalny (syntetyczny), a więc – odmiennie od funkcjonującego w tym czasie angielskiego cedularnego podatku dochodowego – obejmował łączny dochód jednostki, bez względu na źródło jego pochodzenia. Wysokość podatku była ustalana indywidualnie przez organy skarbowe na podstawie składanej przez podatnika odpowiedniej deklaracji, w której był wykazywany przez niego „dochód czysty”, tj. po potrąceniu kosztów oraz kwoty wolnej od opodatkowania.⁹

Unitarny model opodatkowania stopniowo zyskiwał sobie coraz więcej zwolenników.¹⁰ Od roku 1920 zastosowano go również na ziemiach polskich na terenie byłego zaboru rosyjskiego.¹¹ We współczesnych systemach podatkowych aktualnie model ten jest najpowszechniej wykorzystywany przy konstruowaniu zasad opodatkowania dochodów.

Z trzech wskazanych modeli opodatkowania dochodów relatywnie najpóźniej znalazł zastosowanie – łączący w sobie elementy opodatkowania cedularnego i unitarnego – model mieszany. Za taki bowiem należy uznać podatek dochodowy w Wielkiej Brytanii w kształcie obowiązującym od 1910 roku. W związku z przeprowadzeniem tam kolejnej reformy zasad opodatkowania dochodów, istniejące odrębne opodatkowanie dochodów z poszczególnych źródeł (ceduł) „uzupełniono” o dodatkowy progresywny podatek dochodowy. Znajdował on zastosowanie wówczas, gdy łączna suma dochodów uzyskanych przez podatnika ze wszystkich źródeł przekroczyła określoną wysokość. W wyniku wdrożonych zmian brytyjski podatek dochodowy zatracił swój dotychczasowy cedularny charakter.

Model mieszany był stosowany również we Francji (od 1914 r. do 1917 r.) oraz kilka lat później także we Włoszech oraz w Belgii. W okresie późniejszym jednak opodatkowanie dochodów w tych krajach ewoluowało w kierunku modelu unitarnego.¹²

⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 61.

¹⁰ W takich państwach jak: Holandia, Kanada, USA unitarny model opodatkowania dochodów był przyjęty od samego początku.

¹¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, C.H. Beck, Warszawa 1998, s. 39.

¹² Mieszany model opodatkowania dochodów jest stosowany aktualnie głównie w Ameryce Łacińskiej oraz w krajach rozwijających się. Por.: *ibid.*, s. 351.

Ze względu na istotne zróżnicowanie zasad, które w różnych okresach były stosowane w poszczególnych państwach (w Anglii, Niemczech oraz we Francji), jest zasadne wyróżnianie trzech „krajowych” typów podatku dochodowego – modelu brytyjskiego (cedularnego), germańskiego (unitarnego) oraz romańskiego (mieszanego).

Od momentu zakończenia II wojny światowej poszczególne rodzaje modeli opodatkowania dochodów znalazły również zastosowanie w ramach polskiego systemu podatkowego.¹³ Było to możliwe z uwagi na liczne i istotne przeobrażenia, którym – przez kolejne półwiecze – podlegał obowiązujący w Polsce porządek prawny. Od początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku w Polsce przy opodatkowaniu dochodów uzyskiwanych zarówno przez osoby fizyczne, jak i osoby prawne, zastosowanie znajduje model unitarny. Wydaje się, iż w świetle wyszczególnionych wcześniej trzech modeli opodatkowania dochodów kwalifikacja taka najlepiej oddaje aktualny charakter obu podatków dochodowych. Należy jednakże wskazać, iż o ile nie wymaga to szczególnego uzasadnienia w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, o tyle w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych stanowisko takie nie jest tak jednoznaczne. W konstrukcji podatku dochodowego obciążającego osoby fizyczne są zauważalne bowiem liczne elementy charakterystyczne dla opodatkowania cedularnego. Nie chodzi tu tylko o to, że w ustawie podatkowej w sposób szczegółowy został określony katalog źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem, ale o to, że dochodów z niektórych źródeł przychodów nie łączy się dla celów podatkowych z dochodami z innych źródeł. Oznacza to *de facto*, że sposób opodatkowania jest zależny ostatecznie od tego, z jakiego źródła opodatkowywany dochód pochodzi (dotyczy to np. dochodów z kapitałów pieniężnych, dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej objętych podatkiem liniowym). Pod uwagę należy jednakże wziąć to, iż zdecydowana większość społeczeństwa polskiego uzyskuje dochody z tych źródeł, z których dochody podlegają kumulacji i – w ramach dochodu globalnego – są obejmowane progresywnym powszechnym podatkiem dochodowym. Z tego więc względu jest uzasadnione twierdzenie, iż aktualnie obowiązujący podatek dochodowy od osób fizycznych jest oparty – choć nie „w czystej postaci” – na modelu unitarnym.

Na przestrzeni dwóch wieków funkcjonowania podatków dochodowych można zauważyć, iż wraz z upływem lat wzrastało znaczenie opodatkowania unitarnego, jako stwarzającego lepsze ramy dla rozwoju opodatkowania dochodów. Przy opodatkowaniu unitarnym, w warunkach zachodzących stale zmian społecznych i gospodarczych, istnieje możliwość objęcia podatkiem dochodo-

¹³ Por. A. KostECKI, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, *Instytucje budżetowe*, pod red. M. Wersalskiego, Ossolineum 1985, s. 307–332.

wym całości dochodów podatnika, których wielkość w znaczącym stopniu określa jednocześnie miejsce jednostki w społeczeństwie. Nie oznacza to jednak, iż opodatkowanie dochodów może być absolutnie unitarne, bez uwzględnienia elementów opodatkowania cedularnego. Z reguły jednak wówczas wyodrębnienie cedułów (źródeł przychodów) nie służy bezpośrednio ustaleniu należnego podatku, lecz określeniu wysokości dochodu z poszczególnych źródeł, które po podsumowaniu podlegają łącznemu opodatkowaniu w ramach podatku globalnego.

Utrzymanie elementów cedularności w podatkach unitarnych ułatwia również realizację polityki podatkowej. Wykorzystanie elementów cedularnego systemu umożliwia stosowanie instrumentów szczególnych, bardziej adekwatnych i lepiej przystosowanych do konstrukcji konkretnego źródła przychodów. Dzięki wyodrębnieniu poszczególnych kategorii dochodów składających się na dochód ogólny podatnika staje się możliwe np. wprowadzenie szczególnego rodzaju potrąceń czy też wprowadzanie całkowicie odrębnych, bardziej korzystnych zasad opodatkowania, mających na celu popieranie rozwoju określonych rodzajów działalności lub też dyskryminację poszczególnych źródeł, np. przez wprowadzenie zakazu potrącania strat z tych źródeł od dochodów z innych źródeł czy też od dochodu globalnego.¹⁴

Względy te zadecydowały o tym, iż od czasu zakończenia drugiej wojny światowej w systemach podatkowych państw gospodarczo rozwiniętych ostatecznie powszechniejsze zastosowanie znajduje opodatkowanie unitarne.

Przedstawione trzy modele opodatkowania dochodu są ściśle powiązane ze sposobem definiowania pojęcia dochód podatkowy. O ile stosowanie cedularnych form opodatkowania bazowało na wąskim rozumieniu tego pojęcia (teoria źródeł), o tyle w przypadku pozostałych modeli dużo większe znaczenie przypisuje się koncepcjom wywodzącym się z teorii czystego przyrostu majątkowego, w których dochód podatkowy jest traktowany bardzo szeroko. Taki kierunek ewolucji modeli podatkowych daje jednocześnie gwarancję, iż niezależnie od zmieniających się uwarunkowań gospodarczych i społecznych oraz zanikania dotychczasowych lub pojawiania się nowych źródeł generujących dochody, budżet państwowy będzie stale zasilany wpływami z podatku dochodowego.

Modelowanie zasad opodatkowania dochodów musi uwzględniać również fakt, iż rozwój stosunków gospodarczych doprowadził do wykształcenia wielu form organizacyjno-prawnych podmiotów uzyskujących dochody, skomplikowania więzi finansowych oraz własnościowych. Wszystko to stało się ostatecznie przyczyną „wydzielania” odrębnych zasad opodatkowania dochodów generowanych przez osoby prawne oraz odrębnych reguł – dla dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne, w przypadku których opodatkowanie dochodu zazwyczaj jest bardziej spersonalizowane, dzięki nawiązaniu do cech osobistych

¹⁴ M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 51.

podatnika, jego sytuacji rodzinnej lub materialnej. Odmienne założenia, które przyświecają opodatkowaniu dochodów osób fizycznych (ludności) oraz opodatkowaniu dochodów uzyskiwanych przez osoby prawne (przedsiębiorstwa), w pełni uzasadniają stosowanie względem nich – w zależności od kategorii podmiotu – nie tylko odrębnych modeli opodatkowania dochodów, ale wręcz odrębnych podatków dochodowych. Ogólny podatek dochodowy, nakładany na cały dochód podatnika, zasadniczo powinien obciążać tylko osoby fizyczne, rozporządzające całym swoim dochodem na utrzymanie własne i rodziny. W skład dochodu podlegającego opodatkowaniu wchodzi wówczas *wszystkie stałe przychody czyste, zmniejszone o ogólne wydatki z tytułu zarządu gospodarstwa lub zobowiązań osobistych*.¹⁵ Z kolei osoby prawne, jako że są pozbawione dochodów i potrzeb osobistych, winny być obciążone odrębnymi są podatkami, ale nie podatkiem od ogólnego osobistego dochodu. Miarą zdolności podatkowej osoby prawnej nie jest bowiem, tak jak w przypadku osoby fizycznej, dochód pozostający na zaspokojenie jej potrzeb, lecz rentowność rozumiana jako stosunek zysku do kapitału własnego. Ponadto osoby prawne mogą korzystać również z możliwości koncentracji kapitałów przez fuzje lub tworzenie koncernów. Zjawiska te znalazły więc również stosowne odzwierciedlenie w regulacjach podatkowych. W porównaniu do opodatkowania dochodów osób fizycznych, za cechy charakterystyczne podatku dochodowego od osób prawnych uznać należy niewystępowanie dochodu wolnego od opodatkowania oraz stosowanie stałej stawki podatkowej niezależnej od wysokości podstawy opodatkowania. Jeśli nawet względem tej kategorii podatników zastosowano skalę progresywną, to najczęściej jej głównym celem było wówczas łagodniejsze opodatkowanie podmiotów gospodarczych, prowadzących działalność w relatywnie niewielkim rozmiarze.¹⁶

Pierwszy podatek dochodowy od przedsiębiorstw, obciążający dochody osób prawnych (podatek od spółek), wprowadzono w latach 20. ubiegłego wieku w Stanach Zjednoczonych i Niemczech, przez co domeną podatku dochodowego przestał być jego osobisty charakter.¹⁷ Konstrukcje te stały się jednocześnie pierwowzorem również dla później wprowadzanych podatków dochodowych.

¹⁵ S. Głabiński, *op. cit.*, s. 289.

¹⁶ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 1996, s. 103–104.

¹⁷ Zróżnicowanie zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od prawnego statusu podatnika (osoba fizyczna, osoba prawna) było znaczne. Np. w Niemczech względem osób fizycznych zastosowano skalę progresywną, w której najwyższa stawka podatkowa sięgała 60% dochodu. Zyski osób prawnych były objęte znacznie łagodniejszym obciążeniem – ustalona względem nich stawka podatkowa znajdowała się na trzykrotnie niższym poziomie. Instytucja podatku dochodowego w ujęciu historycznym szerzej została przedstawiona przez: S. Głabiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1894, s. 339–355; N. Gajl, *op. cit.*, s. 59–62; J. Sokółowski, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Skrypty Akade-

Obecnie w zakresie opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby prawne na pierwszy plan wysuwa się problem podwójnego opodatkowania, który w przypadku jego nieuwzględniania w konstrukcji podatków dochodowych (niepodejmowania prób zapobieżenia dublowaniu obciążeń podatkowych) prowadziłby do istotnego zmniejszenia atrakcyjności spółek kapitałowych jako formy prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne. W tym kontekście opodatkowanie dochodów osób prawnych (w tym w szczególności spółek) spotyka się z krytycznym podejściem. Z uwagi na fakt, iż osoba prawna jest najczęściej jedynie formą prawną realizacji celów gospodarczych osób fizycznych, a więc w tym ujęciu osoba prawna nie ma samodzielnej zdolności podatkowej, podnosi się postulat, by opodatkowaniu poddać jedynie dochody poszczególnych wspólników, a nie korporację jako taką. W wyniku odrębnego opodatkowywania dochodu osoby prawnej, a następnie dochodu uzyskanego przez wspólnika z tytułu posiadania w tej osobie prawnej udziału, dochodzi ostatecznie do podwójnego ekonomicznego opodatkowania dochodu wypracowywanego przez osobę prawną (spółkę).

Problem ten doprowadził do ukształtowania się dwóch odrębnych modeli, określających zasady, według których winny być opodatkowane dochody osób prawnych oraz – uzyskiwane za ich pośrednictwem – dochody ich właścicieli.¹⁸ Są to modele:

- podwójnego opodatkowania częściowego oraz
- niekumulowania podatków.

Model podwójnego częściowego opodatkowania polega na zmniejszeniu ciężaru podatkowego spoczywającego na dochodzie dystrybuowanym. Wyróżnia się dwa sposoby takiego zmniejszenia:

1) zastosowanie w ramach tego samego podatku dochodowego dwóch odrębnych stawek podatkowych, z których wyższa obciąża tę część dochodu wypracowanego przez spółkę, która pozostaje w spółce, zaś niższa – obejmuje dochód rozdzielony pomiędzy wspólników (tzw. system podwójnej stawki) albo

2) potrącenie od podatku płaconego przez wspólnika części podatku zapłaconego przez spółkę od tej części dochodu, który następnie został rozdzielony między wspólników (tzw. system kredytu podatkowego).

System niekumulowania opodatkowania polega zaś na tym, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlega jedynie część zysków spółki pozostająca w spółce, zaś ta część zysków, która jest przeznaczona do wypłaty dla wspólników, podlega opodatkowaniu wyłącznie podatkiem docho-

mii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 22–23; L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, PWE, Warszawa 1962, s. 150–177.

¹⁸ M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 63.

dowym od osób fizycznych. W tym przypadku realizacja systemu niekumulowania podatków jest możliwa również na dwa sposoby:

1) przez zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych zysku podlegającego dystrybucji¹⁹ albo

2) przez odliczenie od podatku należnego od dochodu wspólnika równowartości podatku dochodowego od osób prawnych, przypadającego od tej części dochodu spółki, która podlegała dystrybucji.

Niezależnie od przyjętego modelu opodatkowania dochodów wypracowanych przez osobę prawną, a podlegających podziałowi, zasadniczo efekt powinien być ten sam – jednokrotne pobranie podatku dochodowego od tego samego dochodu, tak by obciążenie podatkowe nie stawało się barierą blokującą podejmowanie przedsięwzięć generujących te dochody oraz by nie stawiało w ogóle pod znakiem zapytania zasadności powoływania przez osoby fizyczne spółek w celach gospodarczych.

Całkowite wyeliminowanie problemu podwójnego opodatkowania dochodu nie jest proste chociażby z uwagi na występowanie coraz silniejszych więzów własnościowych i gospodarczych pomiędzy podmiotami podlegającymi odrębnym jurysdykcjom obowiązującym w różnych państwach. Problem ten nie sprowadza się więc „tylko” do opracowania odpowiedniego modelu opodatkowania dochodów obowiązującego w jednym państwie, ale w związku z postępującą „globalizacją” procesów gospodarczych jest znacznie szerszy i *de facto* obejmuje swoim zakresem wszystkie systemy podatkowe państw, pomiędzy którymi występują więzy gospodarcze lub majątkowe. Znaczącą barierą w opracowaniu jednolitego modelu ponadnarodowego (globalnego), który w tym zakresie mógłby być równolegle stosowany w systemach podatkowych poszczególnych państw, jest występujące znaczne zróżnicowanie na płaszczyźnie normatywnej. Nieznaczny jak dotąd stopień zharmonizowania (i to tylko na szczeblu Unii Europejskiej) regulacji dotyczących sfery opodatkowania dochodów jedynie w niewielkim zakresie pozwala na ograniczenie negatywnych skutków podwójnego opodatkowania.

W tym kontekście na uwagę zasługują obecnie podejmowane przez Komisję Europejską działania zmierzające do opracowania – dla państw Unii Europejskiej – takiego modelu opodatkowania dochodów, w którym wpływ narodowych rozwiązań, obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich, na wysokość dochodu podatkowego byłby znacznie ograniczony. Główną przesłanką takich inicjatyw jest próba stworzenia wyrównanych zasad funkcjonowania przedsiębiorstw w obrębie wspólnego rynku europejskiego również w sferze opodatkowania bezpośredniego.²⁰

¹⁹ Do tej grupy należy zaliczyć również koncepcję traktowania zysku wydzielonego jako koszt uzyskania przychodów (zysk wydzielony jest potrącany od przychodów spółki, tak jak koszt uzyskania przychodów). Por. H. Litwińczuk, *op. cit.*, s. 123.

²⁰ Por.: L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii*

Jedną z nich jest **koncepcja wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania** (CCCTB²¹), zgodnie z którą przedsiębiorstwa będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, prowadzące działalność gospodarczą w kilku krajach Unii Europejskiej, miałyby prawo do obliczania wysokości łącznego dochodu do opodatkowania w oparciu o identyczne reguły niezależnie od miejsca (kraju) powstania tego dochodu. Obecnie w zależności od miejsca powstania dochodu podlega on różnym reżimom podatkowym. Z punktu widzenia korporacji międzynarodowych opodatkowanie dochodu jest więc niejednolite. Sposób ustalania podstawy opodatkowania podlega różnym jurysdykcjom podatkowym, gdyż każdy kraj w zakresie kształtowania konstrukcji podatków dochodowych kieruje się autonomicznymi prawami. Wprowadzenie wspólnej podstawy opodatkowania z pewnością przyczyniłoby się do częściowego ograniczenia problemu konkurencji podatkowej poszczególnych krajów wchodzących w skład Unii Europejskiej, wiązałoby się z uproszczeniem regulacji podatkowych, a ponadto w pewnym stopniu eliminowałoby zjawiska niekorzystne, chociażby takie jak uchylanie się od opodatkowania przez wykorzystywanie praktyk z zakresu *transfer pricing*.

Drugim, oprócz wspólnej podstawy opodatkowania, istotnym elementem modelu CCCTB, umożliwiającym pełniejsze eliminowanie różnic w systemach opodatkowania dochodów poszczególnych państw członkowskich, jest ewentualna możliwość potrącania strat powstających w jednym kraju członkowskim od dochodu wygenerowanego przez przedsiębiorstwo z działalności prowadzonej w innym kraju UE. Dzięki takiemu rozwiązaniu wielonarodowe przedsiębiorstwo nie ponosiłoby ryzyka związanego z występowaniem w danym kraju strat podatkowych, które nie zawsze udaje się odliczyć od podatkowego dochodu (czy to z uwagi na permanentny brak takiego dochodu w kolejnych latach, czy też restrykcyjne prawne ograniczenia czasowe przewidziane na odliczanie strat). Z formalnego punktu widzenia z pewnością dużą trudnością byłoby jednak ustalenie na szczeblu Unii Europejskiej przejrzystych regulacji prawnych określających – już po odjęciu strat podatkowych poniesionych w jednym z krajów Unii – w „sprawiedliwy” sposób zasady kalkulacji podstawy opodatkowania w poszczególnych krajach Unii, w których przedsiębiorstwo prowadzi działalność.

Europejskiej, Implikacje dla Polski, WSHiP im. R. Łazarskiego, Warszawa 2007, s. 227–249; M. Supera-Markowska, *Projekt Opodatkowania zgodnie z przepisami Państwa Pochodzenia – jedna z koncepcji harmonizacji opodatkowania korporacyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 3, s. 35–41; H. Litwińczuk, *Koncepcja Wspólnej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania dla Spółek*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 15–19; P. Farmer, A. Zalasinski, *Koordinacja krajowych systemów podatkowych państw członkowskich WE – nowa strategia Komisji Europejskiej w sferze opodatkowania bezpośredniego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 4, s. 13–17.

²¹ Z ang. *Common Consolidated Corporate Tax Base*.

Z tych też powodów konsolidacja zysków i strat jest na razie rozważana jako drugi etap modelu CCCTB, który miałby być realizowany dopiero po wprowadzeniu jednolitej podstawy opodatkowania. Podkreślenia wymaga, iż państwom unijnym byłaby pozostawiona swoboda w zakresie kształtowania wysokości obowiązujących stawek podatkowych, które jednocześnie stałyby się podstawowym wyróżnikiem charakteryzującym system opodatkowania dochodów przedsiębiorstw w krajach Unii Europejskiej. Obecnie nominalna stawka podatkowa nie jest jedynym parametrem ostatecznie decydującym o poziomie obciążenia podatkowego istniejącego w danym państwie – na efektywne opodatkowanie ma wpływ bowiem również to, jak bardzo rozbudowany jest katalog wydatków, które nie mogą być zaliczane przez przedsiębiorców do kosztów uzyskania przychodów, oraz jakie ulgi i zwolnienia są im proponowane. Choć stawka podatkowa pozostaje podstawowym elementem konstrukcji podatku dochodowego, to dopiero po uwzględnieniu wszystkich determinant kształtujących wysokość należnego podatku dochodowego można definitywnie ocenić realny (efektywny) poziom istniejących obciążeń z tego tytułu w danym kraju.

Głównymi zwolennikami modelu CCCTB są państwa, w których stawki podatku dochodowego są wysokie, państwa zaś o niższych obciążeniach podatkowych w tym zakresie podchodzą do tej koncepcji zachowawczo z uwagi na obawy, iż po ujednoczeniu zasad kalkulacji podstaw opodatkowania będzie wyższa presja na harmonizowanie (podwyższanie) stawek podatkowych, co niekorzystnie mogłoby wpłynąć nie tylko na pozycję konkurencyjną tych państw, ale również mogłoby negatywnie oddziaływać na ich gospodarkę i aktywność przedsiębiorstw już „przyzwyczajonych” do funkcjonowania przy niższych obciążeniach z tytułu podatku dochodowego.

Równoległe do koncepcji CCCTB jest rozwijany przez Komisję Europejską **model opodatkowania dochodów HST**²², którego adresatami miałyby być małe i średnie przedsiębiorstwa dotychczas w niewielkim zakresie – m.in. z uwagi na istnienie zróżnicowanych systemów podatkowych – lokalizujące swoje zakłady jednocześnie w kilku krajach unijnych. Głównym założeniem modelu HST jest możliwość opodatkowywania poza krajem swojej rezydencji dochodów uzyskanych z tytułu prowadzenia przedsiębiorstwa w innym kraju Unii Europejskiej według zasad obowiązujących w kraju macierzystym przedsiębiorcy. Przedsiębiorca zatem w podejmowanych przez siebie działaniach rozwojowych (rozszerzania działalności i ekspansji do innych krajów wspólnotowych) nie odczuwałby bariery w postaci nieznamości reguł opodatkowania dochodów w innym kraju. W zakresie kalkulacji podatkowego dochodu obejmowanego zagranicznym podatkiem dochodowym zastosowanie znajdowałyby bowiem dobrze znane mu regulacje obowiązujące w kraju jego rezydencji. Przedsiębiorca jedynie

²² Z ang. *Home State Taxation*.

musiałby zaakceptować wysokość stawki podatkowej obowiązującej w tym innym kraju. Jednocześnie płacony przez niego podatek byłby dochodem państwa, w którym działalność faktycznie była przez niego prowadzona (a więc również przy takim modelu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw wielonarodowych państwo źródła nie traciłoby swoich wpływów budżetowych).

Wdrożenie w życie modelu HST bez wątpienia mogłoby być ważnym narzędziem w likwidowaniu barier, istniejących wciąż w obrębie jednolitego rynku europejskiego, oraz wpłynąć na większą mobilność rodzimych przedsięwzięć gospodarczych i efektywniejsze wykorzystanie ich potencjału. Zarazem jednak realizacja koncepcji HST może być utrudniona chociażby z tego powodu, że o ile danemu przedsiębiorcy łatwiej byłoby podejmować działalność za granicą z uwagi na dobrą znajomość obowiązujących go również tam macierzystych regulacji podatkowych, o tyle zagranicznym organom podatkowym trudniej byłoby dokonywać (ze względu na brak takiej wiedzy i doświadczenia) skutecznej weryfikacji rozliczeń podatkowych takiego podatnika. W celu uniknięcia takiego problemu, niewystępującego w przypadku realizacji modelu CCCTB, konieczne byłoby wzmocnienie w tym zakresie współpracy międzynarodowej pomiędzy poszczególnymi państwami Unii Europejskiej.

SUMMARY

The article contains the description of three historical models of income taxation. Over the centuries these models were applied in tax systems of different states. Currently issues of income taxation are concentrating in two areas: avoiding the double taxation and limiting differences appearing in individual states of the European Union in principles of income taxation of entrepreneurs.