

**І. І. Сенчак,**

*старший викладач кафедри муніципального права і адміністративно-правових дисциплін Національного університету «Острозька академія»*)

## ПОДАТКОВА СИСТЕМА ПОЛЬЩІ

У процесі побудови податкової системи в Польщі було враховано багатовіковий досвід у сфері оподаткування, в тому числі надбання розвинутих демократичних країн. Тож дослідження особливостей податкової системи Польщі дасть нам можливість порівняти її з податковою системою України та податковими системами інших держав, і, відповідно, – перейняти позитивний досвід з метою подальшого удосконалення національного законодавства у даній галузі.

Як зазначає С. Овсяк [1, с. 472], у хронологічному порядку етапи формування податкової системи Польщі можна окреслити наступним чином:

Етап 1: пов'язаний із реформою самоврядування. На цьому етапі впроваджено місцеві податки та збори, серед яких особливе значення для фінансових основ функціонування гмін мають: податок з нерухомості, аграрний податок, податок зі спадщини і подарунків, податок із транспортних засобів.

Етап 2: охоплює реформу оподаткування доходів. На цьому етапі, перш за все 1 січня 1992 року, запроваджено податок з доходів фізичних осіб. У 1992 році впроваджено також істотні реформи щодо податку з доходів юридичних осіб.

Етап 3: включає запровадження 5 липня 1993 року податку на товари і послуги, а також акцизного податку.

Етап 4: пов'язаний із набранням чинності закону про податки (Ординація податкова [2]). Метою впровадження цього закону була необхідність систематизації усіх приписів, що стосувалися встановлення та справляння податків. Ординація податкова, яка вступила в дію від 1 січня 1998 року, замінила закон про податкові зобов'язання, частину адміністративно-процесуального кодексу і інші податкові приписи, які були розпорощені у різних нормативних актах.

Етап 5: передбачав адаптацію польської податкової системи до стандартів Європейського Союзу. Цей процес був тривалим у часі, а найінтенсивніша робота в цьому напрямку здійснювалась після 2000 року.

Традиційно ж в межах польського податкового права виділяють:

- матеріальне податкове право;
- процесуальне податкове право;
- організаційне податкове право;
- кримінальне податкове право. [3, с. 228]

Норми матеріального податкового права мають фундаментальне значення для податкового права, оскільки усі інші норми в цій сфері є додатковими, мають обслуговуючий характер по відношенню до матеріальних норм. У матеріальному податковому праві необхідно виділити загальні приписи, які стосуються основ усіх податків. Вони є кодифікованими у межах Ординації податкової [4, с. 292]. Щодо особливої частини податкового права, то її приписи містяться в законах, які регулюють особливості окремих податків та у прийнятих на їх основі виконавчих актах.

Норми процесуального податкового права (процедурні норми) перш за все спрямовані на реалізацію матеріальних норм. Вони зосереджені в окремому розділі IV Ординації податкової – Податковий процес.

Організаційні норми визначають структуру податкових органів. Для регулювання організаційних відносин в першу чергу направлені приписи закріплені в Законі про податкові управління і відділення [5].

Кримінальне податкове право регулюється Кримінальним податковим кодексом затвердженим законом від 10 жовтня 1999 року [6].

Аналізуючи поняття податку у розумінні польського податкового права необхідно звернутися до Ординації податкової, в якій законодавець дефініює податок як публічно-правову, безоплатну, примусову і безповоротну передачу грошових коштів до бюджету держави, воєводства, повіту чи гміни на основі податкового закону.

У Польщі поділ податків на центральні і локальні є більш умовним. По суті всі податки встановлюються шляхом прийняття закону, а це є виключною прерогативою центральних (державних) органів.

Важливішим є поділ податків згідно до предметного критерію. Відповідно до нього виділяють:

- податки з валового доходу (з обороту),
- податки з доходів фізичних і юридичних осіб,
- податки на майно,
- податки від видатків, які називають також податками на споживання [7, с. 127].

Податки з валового доходу (*podatki przychodowe*) стягуються з доходів, отриманих суб'єктами підприємницької діяльності. Базою оподаткування є валовий дохід; ці податки характеризуються простотою і легкістю застосування, однак не враховують можливостей платників податків [8, с. 118]. До цієї групи податків у податковій системі Польщі можна зарахувати: спрощену форму податку від доходів фізичних осіб у формі фіксованої виплати від обліковуваних надходжень. Така форма стосується фізичних осіб, які, здійснюючи підприємницьку діяльність, відмовилися від сплати податку з доходів на загальних засадах і вибрали спрощену форму.

Базою оподаткування податками з доходів фізичних і юридичних осіб (*podatki dochodowe*) є прибуток, отриманий від певної діяльності, а прикладом таких податків у податковій системі Польщі є власне податок з доходів фізичних осіб і податок з доходів юридичних осіб.

Правове регулювання податку з фізичних осіб передбачене законом про податок з доходів фізичних осіб [9], а також виконавчими актами, виданими на підставі цього закону. Цим податком охоплюються доходи із усіх джерел надходжень, які може мати фізична особа, окрім тих, що охоплюються іншими податками (земельним податком, лісовим, податком на спадщину чи подарунок). Величина цього податку встановлюється за прогресивною шкалою.

Правове регулювання оподаткування доходів юридичних осіб закріплене законом про податок з доходів юридичних осіб [10]. Цей податок справляється не тільки з юридичних осіб, а й з організаційно відокремлених представництв, які не мають статусу юридичної особи. Від сплати цього податку звільнені державна скарбниця (*Skarb Państwa*), бюджетні установи, центральний банк (*Narodowy Bank Polski*), державний страховий фонд (*Zakład Ubezpieczeń Społecznych*), територіальні громади [11, с. 242]. Оподаткування здійснюється на пропорційній основі, а ставка податку складає 19%.

Величина податків на майно (*podatki majątkowe*) залежить від вартості майна, зміни майнових прав, а також від приросту вартості майна. У Польщі кількість таких податків є досить значною і до них відносять:

- податок з транспортних засобів;
- податок з нерухомості;
- земельний податок;
- лісовий податок;
- податок на спадщину і подарунки;
- податок з цивільних правочинів;
- “тоннажний” податок.

Податок з транспортних засобів регулюється законодавчим актом про місцеві податки і збори [12]. Ставки цього податку, в межах визначених законом, встановлюються радою гміни, а сплата відбувається двома частинами: до 15 лютого та 15 вересня щорічно. Оподаткуванню підлягають вантажні автомобілі та автобуси. До 1997 року податок з транспортних засобів сплачували і власники легкових автомобілів (до початку 90-х років цей податок називався дорожнім податком).

Податок з нерухомості також регулюється законодавчим актом про місцеві податки і збори. Він є місцевим податком, а оподаткуванню підлягають:

- 1) землі, окрім земель сільськогосподарського призначення;
- 2) будинки або їх частини;
- 3) будівлі чи їх частини, які використовуються для господарської діяльності.

Рада гміни щороку визначає величину ставки податку на нерухомість в межах, встановлених законодавством.

Земельний податок регулюється законодавчим актом про земельний податок [13]. Цей податок стягується із земель та будівель сільськогосподарського призначення. Ставка податку законом не визначена і встановлюється в залежності від вартості жита. Вартість визначається відповідно до середніх закупівельних цін за перші 3 квартали попереднього року і встановлюється до 20 жовтня щороку. У

випадку особливо високих цін на жито рада гміни має право знизити вартість жита, що закладається для визначення податкової ставки [14, с. 88].

Лісовий податок був запроваджений в 1991 році законодавчим актом про ліси, сьогодні особливості справляння даного виду податку встановлені законодавчим актом про лісовий податок [15]. При цьому не підлягають оподаткуванню ліси із деревиною віком до 40 років, ліси, внесені до реєстру пам'яток, лісові насадження на території шкіл, університетів, наукових установ і т. п. Шкала оподаткування є пропорційною, ставка оподаткування залежить від виду лісу. Базова ставка відповідає вартості 0,220 м<sup>3</sup> деревини, визначеної відповідно до середньої ціни деревини, проданої управліннями лісового господарства за перші 3 квартали попереднього року.

Податок на спадщину і подарунки стягується на підставі відповідного закону [16]. Розмір податку залежить від податкової групи, до якої відноситься набувач майнових прав. Законом визначаються 3 таких групи, а закріплення набувача за певною групою залежить від ступеня спорідненості між спадкодавцем і спадкоємцем чи дарувальником і обдаровуваним. Чим ближчий ступінь спорідненості, – тим менший розмір податкової ставки (3-7% – 1 податкова група, 7-12% – 2 група і 12-20% – 3 група).

Стягнення податку з цивільних правочинів регулюється окремим законом [17]. Його положеннями визначаються специфічні для кожного з видів цивільних правочинів підстави оподаткування, а також ставки податку. Наприклад, за договором позики податкова ставка становить 2% від суми позики.

“Тоннажний” податок регулюється законом про тоннажний податок [18]. Цей податок стягується за експлуатацію морських торгових суден, що використовуються в міжнародному судноплавстві. Метою введення тоннажного податку в державах Європейського союзу було збільшення конкурентоспроможності операторів, що використовують судна під прапором держав-членів ЄС. Податкова ставка встановлюється в залежності від тоннажності судна.

Останню групу становлять податки від видатків, які називають також податками на споживання (*podatki od wydatków tzw. konsumpcyjne*). Платниками цих податків є суб'єкти господарювання, які здійснюють товарооборот та надають послуги, хоча фактичний тягар по сплаті податків несуть споживачі товарів та послуг, якими є в першу чергу домогосподарства. До цієї групи податків відносять податок на товари та послуги, акцизний податок та податок з ігор.

Податок на товари та послуги регулюється відповідним законодавчим актом [19]. При його справлянні застосовуються 3 види податкових ставок – 22%, 7%, і 0%. Базовою є ставка 22%. Ставка 7% застосовується при продажі деяких видів сільськогосподарських товарів та товарів, пов'язаних із веденням лісового господарства, з охороною здоров'я, споживчих товарів і товарів для дітей, книжок, журналів і т. п. Нульова ставка застосовується щодо експорту.

Акцизний податок регулюється законодавчим актом про акцизний податок [20]. Основною метою акцизу є обмеження споживання деяких товарів через їхню шкідливість або через вичерпання їх резервів. Підакцизними товарами є деякі нафтопродукти, електрична енергія, алкогольні напої, тютюнові вироби. Податкова ставка визначається в різний спосіб – або від вартості, або від кількості продукції. В країнах ЄС акцизний податок на деякі вироби є загальновстановленим і рівень податкової ставки на таку продукцію визначається директивами ЄС.

Регулювання податку з ігор закріплене в законодавчому акті про азартні ігри [21]. Його платниками є суб'єкти, які здійснюють діяльність у сфері азартних ігор на підставі дозволу чи ліцензії, суб'єкти, що влаштовують ігри, охоплені монополією держави, а також учасники турніру гри в покер. Податкова ставка залежить від виду гри і становить від 10 до 50% бази оподаткування. Якщо ж орган місцевого самоврядування має намір організувати місцеву лотерею з призовим фондом понад 3560,83 zł, то обов'язково повинен отримати дозвіл митного управління на її проведення.

Росінський р., аналізуючи структуру податкових доходів державного бюджету, відзначив, що близько 70% податкових доходів формують податки на споживання [22].

Також в польському податковому законодавстві виділяють збори: казначейський збір (*opłata skarbową*), торговий збір (*opłata targowa*), туристичний збір (*opłata miejscowa*), курортний збір (*opłata uzdrowiskowa*), збір з власників собак (*opłatę od posiadania psów*).

Аналізуючи податкове законодавство та податкову систему Польщі, варто зазначити, що необхідною умовою подальшого розвитку податкового права Польщі є здійснення кодифікації податкового законодавства, подібно тому, як це було відбулося в Україні з прийняттям Податкового кодексу. Також

проблемою податкової системи в Польщі є велика кількість податків та зборів і досить сильний податковий тягар на платників податків.

#### **Список використаних джерел:**

1. S. Owsiak, *Finanse publiczne: teoria i praktyka*, Wydanie trzecie zmienione, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
2. Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. Nr 137, poz. 926)
3. B. Brzeziński, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2010.
4. R. Oktaba, *Ordynacja podatkowa – stosunek prawnopodatkowy*, [w:] A. Nowak-Far, M. Frysztak, A. Mikos-Sitek, R. Oktawa, A. Partyka, J. Sokołowska, P. Zapadka, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011.
5. Ustawa o urzędach i izbach skarbowych z dnia 21 czerwca 1996 r. (Dz. U. Nr 106, poz. 489 ze zm.)
6. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.)
7. J. Sobiech, E. Denek, J. Wierzbicki, J. Wodniak, *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 1997.
8. A. Komar, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1994.
9. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991 nr 80 poz. 350).
10. Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. (t. jedn. Dz. U. z 2011 r. nr 74, poz. 397)
11. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
12. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844).
13. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. 1984 nr 52 poz. 268).
14. W. Damian, *Uwarunkowania funkcjonowania systemu zabezpieczenia społecznego rolników w Polsce*. Toruń 2011, Dom Organizatora TNOiK.
15. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.).
16. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.).
17. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004 nr 54 poz. 535).
18. Ustawą z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353 ze zm.).
19. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004 nr 54 poz. 535).
20. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, z późn. zm.).
21. Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540).
22. R. Rosiński, *Podatek u jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, [http://www.ieiz.tu.koszalin.pl/dokumenty/wydawnictwo/zeszyty/04/dok\\_04.pdf](http://www.ieiz.tu.koszalin.pl/dokumenty/wydawnictwo/zeszyty/04/dok_04.pdf)