

Ryszard Ciałkowski

## TERMINOLOGICZNE ASPEKTY KONSTRUKCJI PODATKU

Polskie ustawodawstwo podatkowe jest bardzo niedoskonałe, zwłaszcza wskutek posługiwania się niejednorodną i niejednoznaczną, często zaś wprost błędną terminologią. Jest to, po części, wynik pewnej różnorodności rozumienia poszczególnych pojęć w literaturze naukowej, choć można wskazać także i związek odwrotny: opieranie się w piśmiennictwie na sformułowaniach normatywnych powoduje wprowadzanie do nauki stwierdzeń budzących wątpliwości.

Ten stan rzeczy został gruntownie i krytycznie opisany przez A. Kosteckiego<sup>1</sup>. Autor owego opisu dla uporządkowania pojęć i określenia ich treści posłużył się teoretyczno-prawnym schematem normy prawnej<sup>2</sup>. W ten sposób ujawnione zostały rozmaite sprzeczności i wyjaśniły się różne wątpliwości. Wszelako nadal pozostały kwestie bądź sporne, bądź w ogóle nie podjęte (nie mówiąc już o tym, że ustawodawca — jak zwykle — nie skorzystał z ustaleń teoretycznych).

Biorąc pod uwagę rosnącą w ostatnich latach rolę podatków w systemie finansowym państwa — można stwierdzić, że poprawność terminologiczna norm prawa podatkowego nabiera szczególnie dużego znaczenia. Dlatego też w tymże opracowaniu chcę przedstawić niektóre uwagi, jakie nasuwają mi się w związku z analizą konstrukcji podatku (jako instytucji prawno-ekonomicznej) i treści pojęć określających poszczególne jej elementy. Jako punkt wyjścia dla porównań wykorzystałem kilka najbardziej rozpowszechnionych podręczników prawa finansowego<sup>3</sup>. Po-

<sup>1</sup> A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 3, red. M. Weralski, Warszawa 1985.

<sup>2</sup> Tamże, s. 155 i n.

<sup>3</sup> N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977; A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa*

nieważ dalsze rozważania nie są polemiką z poszczególnymi autorami, lecz jedynie mają na celu przedstawienie stanu poglądów i teorii dla ustalenia pewnych ujęć terminologicznych, w dalszym tekście nie powołuję poszczególnych pozycji, a jedynie — w miarę konieczności — posługuję się cytataми bez odnośników.

Instytucja podatku ma obszerną treść ekonomiczną i zróżnicowaną formę prawną, pełni też w systemie finansowym państwa różnorakie funkcje. Wszelako — w moim przekonaniu — istotą pierwotną podatku jest to, iż stanowi on narzędzie przymusowego przejmowania zasobów pieniężnych różnych podmiotów. Dopiero po uświadomieniu sobie tego faktu można odpowiednio kształtować normatywnie konstrukcję podatku z punktu widzenia rozmaitych celów, jakim dany podatek ma służyć. Jest to więc przyjęcie punktu widzenia, który można by nazwać pragmatycznym (choć nie upieram się przy tym terminie).

Przy takim ujęciu podatku logiczną konsekwencją jest, że jego konstrukcja winna koniecznie obejmować niektóre elementy, przy czym brak któregośkolwiek z nich, lub niepełne jego określenie powoduje niemożność zrealizowania podatku w praktyce. Tak więc konstrukcja podatku musi obejmować określenie podmiotu podatku (kto jest obciążony), przedmiotu podatku (z jakiego powodu jest obciążony), podstawy wymiaru podatku<sup>4</sup> (od jakiej wielkości oblicza się podatek) i stawkę podatku (ile ma wynosić kwota podatku). Bez skonkretyzowania w akcie normatywnym tych właśnie składników — podatek po prostu nie może istnieć jako narzędzie przejmowania środków finansowych. Nie ma więc potrzeby określania ich jako „stałe”, „zmiennie” czy „techniczne”; te elementy konstrukcji są obiektywnie konieczne dla bytu instytucji podatku<sup>5</sup>.

Skoro podatek jest instrumentem — to nie może być jego podmiotem ten podmiot, który owo narzędzie tworzy i stosuje. Stąd słuszne jest stwierdzenie, iż termin „podmiotu podatku” może odnosić się do zobowiązanego, zaś podział na podmioty „czynny” i „bierny” nie dotyczy

---

finansowego, Warszawa 1982; K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970; M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.

<sup>4</sup> Najczęściej w literaturze i ustawodawstwie używany jest termin „podstawa opodatkowania”. Moim zdaniem jest to określenie mogące powodować zbyt szerokie skojarzenia, związane z podstawą prawną ustanawiania czy pobierania podatku, dlatego sam używam nazwy „podstawa wymiaru”; nie jest to wszakże kwestia najistotniejsza, jeśli wybrana nazwa ma ściśle określony zakres pojęciowy.

<sup>5</sup> Podobnie Kostecki, *op. cit.*, s. 154. Wychodzi on jednak z niezbędności tych elementów dla zbudowania normy prawnej, nie wiąże ich zaś także z istotą podatku.

podmiotów podatku, lecz podmiotów stosunku podatkowego, gdyż pojęcia te wcale nie są jednoznaczne. W konsekwencji należy też się zgodzić z poglądem, iż płatnik podatku i inkasent podatku nie wchodzi w zakres podmiotu podatku, jako że ich zobowiązanie dotyczy jedynie przejmowania kwoty podatku od podatnika<sup>6</sup>.

Przedmiot podatku w powołanych podręcznikach na ogół określa się podobnie, jako zjawisko wywołujące powstanie obowiązku podatkowego, a więc np. uzyskanie dochodu, nie zaś dochód<sup>7</sup>. Ustawodawstwo pod tym względem jest znacznie mniej doskonałe<sup>8</sup>. Dla wyraźnego rozróżnienia określeń „uzyskanie dochodu” i „dochód” zaproponowano dla pierwszego używać terminu „przedmiot podatku dochodowego”, dla drugiego zaś „obiekt” podatku dochodowego<sup>9</sup>. W pełni zgadzając się z koniecznością tego rozróżnienia mam wszakże wątpliwość co do użytego terminu: obiekt i przedmiot są bowiem wyrazami bliskoznacznymi, co może stanowić przyczynę nieporozumień. Wydaje mi się, że warto użyć znanego od dawna pojęcia „źródło podatku” na określenie przychodu, dochodu czy majątku<sup>10</sup>; w ten sposób uzyskuje się wyraźne rozgraniczenie terminologiczne między różnymi treściami, jakie zawierają określenia „przedmiot podatku” oraz „źródło podatku”, które często są mylnie nazywane w ustawodawstwie, a niekiedy rozumiane w literaturze jako jedno pojęcie.

Podstawa wymiaru podatku jest różnie, choć dość podobnie ujmowana w literaturze, mniej doskonale choć zwykle bardzo obszernie w ustawodawstwie. Wszelako w związku z tym elementem konstrukcji podatku nasuwa się szczególnie istotna wątpliwość. Mianowicie w powołanych podręcznikach najczęściej pomija się element czasu przy ustalaniu wielkości podstawy. Jedynie w dwu podręcznikach zwraca się na to uwagę, a i to tylko w związku z faktem, że przedmiot podatku może mieć charakter powtarzalny lub ciągły. A przecież każde zjawisko o charakterze jednorazowym może się powtórzyć. Najbliżej tego stwierdzenia był autor, który użył pojęcia „kumulacja czasowa” czyli sumowanie w czasie przychodu, dochodu czy majątku. Najczęściej jednak autorzy na ten aspekt określania podstawy wymiaru podatku nie zwracają uwagi, zdarza się nawet tak, że autor o tej kwestii wspomina, a w następnym wydaniu podręcznika już ją pomija.

<sup>6</sup> Por. szerzej u Kosteckiego (tamże, s. 163 i n.).

<sup>7</sup> Choć w dwu podręcznikach znajduje się właśnie utożsamienie przedmiotu podatku z dochodem czy przychodem.

<sup>8</sup> Por. szerzej Kostecki, *op. cit.*, s. 168 i n.

<sup>9</sup> Tamże, s. 173 i n.

<sup>10</sup> Nie jest to więc termin o jednakowym zakresie znaczeniowym z powoływanym wyżej „obiektem podatku”.

Takie podejście teorii (zapewne wynikające z oczywistości tego aspektu podstawy wymiaru) może mieć wszakże bardzo negatywne konsekwencje legislacyjne. W praktyce ostatnich lat zdarzało się już tak, że ustawa wprowadziła podatek, który nie mógł być — gdyby dosłownie trzymać się przepisów ustawowych — zastosowany praktycznie. Mianowicie podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej z 1982 r.<sup>11</sup> miał bardzo obszernie ustalone pojęcie wielkości obrotu stanowiącego podstawę obliczania podatku, wszelako nigdzie nie uregulowano okresu, za jaki ten obrót się oblicza. W rezultacie niemożliwe było ustalenie wielkości, od której należy wyliczyć kwotę podatku. W praktyce posłużono się przepisami wykonawczymi, jednakże nie było to poprawne, jako że ustawa nie obejmowała upoważnienia dla organów administracji do ustalania okresu podatkowego.

W moim przekonaniu jest to wystarczająca przesłanka, by uznać konieczność uzupełnienia pojęcia podstawy wymiaru podatku o element czasowy; użycie sformułowania „wielkość, od której oblicza się podatek” musi być zawsze rozszerzone o stwierdzenie „w ustalonym okresie podatkowym”. Bez tego dodatku, choćby nawet najbardziej oczywistego, dotychczasowe określenie tego elementu konstrukcji podatku jest niepełne i kalekie, gdyż brak w nim istotnego składnika.

Przy tym dla potrzeb teoretycznych termin „okres podatkowy” jest wystarczająco pojemny — obejmuje bowiem zarówno sytuacje, gdy przedmiot podatku ma charakter ciągly lub powtarzalny, jak też i te, kiedy przedmiot podatku jest zjawiskiem jednorazowym; w tym ostatnim przypadku — jeśli się zdarzy ponownie objęta podatkiem sytuacja — jej wystąpienie zrodzi obowiązek podatkowy. Tak więc można wówczas ująć okres podatkowy określeniem „zawsze, gdy...”. W każdym bądź razie ustalenie okresu podatkowego przy określaniu podstawy wymiaru podatku należy do tych składników konstrukcji podatku, które są niezbędne dla rzeczywistego istnienia podatku.

Stawka podatku to ten element jego konstrukcji, przy precyzowaniu którego występuje największa różnorodność terminologiczna i pojęciowa. Poszczególni autorzy wymieniają różne rodzaje stawek, stosując rozmaite podziały według różnych kryteriów, niejednokrotnie zresztą tych kryteriów nie ujawniając. Tak więc: mamy w podręcznikach stawki jednolite, procentowe, zmienne, mieszane, ruchome, różnicowe, kwotowe itp.

Przyczyną tego stanu rzeczy jest — jak sądzę — brak wyraźnego stwierdzenia, że stawkę podatkową, jako element konstrukcji podatku, określają dwie cechy: rodzaj tej stawki, a więc jej zmienność (lub sta-

---

<sup>11</sup> Ustawa z 26.02.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (DzU nr 7, poz. 55).

łość) w odniesieniu do zmian wielkości podstawy wymiaru podatku oraz forma stawki, czyli sposób jej wyrażenia — w postaci procentu lub kwoty. Przy takim ujęciu formę kwotową mogą mieć tak stawki stałe, jak i zmienne, procentowa zaś również może odnosić się do obu rodzajów. Z kolei stawka zarówno w postaci procentowej, jak i kwotowej, może być niezmienna przy zmianach podstawy wymiaru, jak też zwiększać się lub zmniejszać wraz z tymi zmianami.

W takim rozumieniu treści terminu „stawka” podatku znika możliwość istnienia stawek mieszanych, bowiem dwupodział zarówno rodzaju, jak i formy stawki ma charakter alternatywny: albo stawka stała (niezmienna), — albo stawka zmienna, albo stawka w formie procentowej — albo w formie kwotowej. Wszystkie przykłady podawane na występowanie stawek mieszanych — procentowo-kwotowych — dotyczą najczęściej tabel podatkowych o charakterze progresji szczeblowej. Należy wszelako wziąć pod uwagę, że zamieszczone w tych tabelach kwoty nie oznaczają stawki kwotowej, ale stanowią już obliczenie kwoty podatku dla poprzednich szczebli tabeli podatkowej, a więc są wynikiem zastosowania stawki procentowej wcześniej podanej.

Jestem zdania, że forma stawki (kwotowa lub procentowa) nie jest dowolna, lecz obiektywnie uwarunkowana sposobem wyrażania podstawy wymiaru podatku. Mianowicie — jeśli podstawa wymiaru jest określona w jednostkach pieniężnych, wówczas zastosowana stawka podatkowa zawsze będzie miała charakter procentowy. Każda bowiem stawka ujęta w postaci kwoty — zastosowana do podstawy wymiaru będącej też kwotą pieniężną — w istocie oznacza stosunek procentowy. Tak więc od pieniężnie wyrażonej podstawy można obliczać podatek tylko przy użyciu stawki procentowej; każdorazowe użycie w takiej sytuacji stawki w formie kwotowej będzie jedynie pozorem, maskującym istotną, rzeczywistą formę tej stawki<sup>12</sup>.

I przeciwnie, jeśli podstawa wymiaru podatku jest wyrażona w jednostkach niepieniężnych, wówczas znajduje zastosowanie stawka podatkowa w formie kwotowej. Nie umiem sobie wyobrazić takiej sytuacji, gdy podatek oblicza się od powierzchni gruntu, liczby psów itp., by miało jakikolwiek sens użycie stawki w formie procentowej. Chyba, że podatek miałby charakter naturalny, nie zaś pieniężny, wszelako wiadomo powszechnie, iż podatki naturalne są pojęciem historycznym, zaś pieniężny charakter świadczenia podatkowego większość autorów umieszcza w samej definicji podatku.

---

<sup>12</sup> Podobnie jak w przypadku stawek w postaci ułamków zwykłych, które zawsze są przeliczalne na stawki procentowe (por. Kostecki, *op. cit.*, s. 196).

Tak więc forma stawki jest konsekwencją postaci, w jakiej zostaje ustalona podstawa wymiaru podatku: jeśli podstawa jest kwotą, to stawka określa procent tej wielkości jako kwotę podatku, jeśli zaś podstawa ma inną postać — stawka określa kwotę podatku przypadającą od jednostki, w której wyrażona jest podstawa wymiaru. Jest to, w moim przekonaniu, obiektywna konsekwencja pieniężnego charakteru świadczenia podatkowego. A za tym forma stawki podatkowej nie ma żadnego związku z rodzajem stawki (stała lub zmienna) i może być stosowana w obu rodzajach<sup>13</sup>.

Niektórzy autorzy obok stawek kwotowych i procentowych wymieniają także formę stawek różnicowych. Jest to jednak wyodrębnienie sztuczne. Różnica bowiem między dwoma kwotami (a tak się określa stawkę różnicową) jest przecież kwotą, stawka różnicowa więc jest niczym innym, jak stawką kwotową, tyle że wyrażoną nie wprost, a poprzez podanie sposobu jej ustalenia w konkretnym przypadku. Przykładem stawki różnicowej jest stosowana swego czasu stawka w podatku obrotowym od jednostek gospodarki uspołecznionej — określana jako różnica między ceną zbytu a ceną fabryczną. I odjemna, i odjemnik były tu kwotami, więc i różnica jest kwotą. Gdy stawkę taką ustalano dla konkretnego produktu — była to w rezultacie stawka kwotowa od jednostki tego produktu. Trudno więc uznać to za osobną formę stawek. Inaczej należałoby chyba wydzielić jeszcze inną formę, np. stawkę „przeliczeniową”, jaka jest stosowana w podatku rolnym w postaci ceny określonej ilości zboża w danym okresie. A nikt nie przeczy, że jest to wyraźna forma kwotowa stawki podatkowej.

Kolejne wątpliwości budzi różne rozumienie terminu „stawka proporcjonalna”. W większości przypadków używa się tego pojęcia jako synonimu stawki stałej, jednak są autorzy uważający, iż mogą one mieć wyłącznie formę procentową. W jednym tylko przypadku przeciwstawiono stawki jednolite — stałe i proporcjonalne (te ostatnie kwotowe i procentowe) stawkom zmiennym (połączenie stawki proporcjonalnej ze zmienną).

Z takiego ujęcia wynikają dwie kwestie. Jeżeli proporcjonalność jest formą stawki, a stawki proporcjonalne są tylko stawkami procentowymi, to następuje zbędne dublowanie się terminów, nadto wprowadzające niepotrzebne niejasności do nazewnictwa podatkowego<sup>14</sup>. Jednocześnie

<sup>13</sup> Możliwe jest stosowanie formy kwotowej do stawek zmiennych. Przykładem może być używanie niekiedy w opodatkowaniu posiadania psów stawki kwotowej wyższej dla każdego kolejnego psa — jest to więc typowy przykład progresji szczeblowej.

<sup>14</sup> Owa swoboda terminologiczna owocuje różnymi dowolnymi nazwami, np. wpro-

jednak autorzy stosują ten termin także na oznaczenie rodzaju stawki podatkowej, a mianowicie jako synonim nazwy „stawka stała”. Wówczas występuje sprzeczność logiczna, nie można bowiem jednym i tym samym terminem obejmować dwu całkowicie różnych cech stawki podatkowej, jakimi są rodzaj stawki i forma stawki. Wieloznaczność używanych terminów nie sprzyja precyzji ustaleń teoretycznych.

Druga kwestia — w przypadku uznania terminu „stawka proporcjonalna” za równoznaczny z terminem „stawka stała” — wiąże się z poglądem, iż w tabelach podatkowych może występować obok siebie stawka stała i stawka zmienna, przy czym najczęściej podaje się tu jako przykład opodatkowanie degresywne. Wedle zdania większości powołanych podręczników degresja podatkowa polega — najogólniej rzecz biorąc — na tym, że stawka progresywna przechodzi w pewnym momencie w stawkę stałą.

Otóż wydaje mi się, że jest to pogląd, który nie prezentuje właściwej istoty stawki degresywnej. Tak bowiem rozumując można za degresję uznać każdą tabelę stawek progresywnych, bowiem w pewnym momencie, dla odpowiednio wysokiej podstawy wymiaru, stawka przestaje wzrastać — i tym samym dla wszelkich następnych przyrostów podstawy staje się stawką stałą. Trudno też uznać, że istnieje progresja nieskończona. Musiałaby ona bowiem w pewnym momencie wyczerpać źródło podatku, a tym samym unicestwić podatek. Natomiast wysuwane niekiedy modele progresji nieskończonej w postaci takiej, że w miarę wzrostu podstawy wymiaru stawka zwiększa się dążąc do pewnej granicy, lecz jej nigdy nie osiągając — są bardzo efektowne teoretycznie, niemniej jednak nie sądzę, by miały jakiegokolwiek zastosowanie praktyczne.

Przechodzenie progresji w proporcjonalność można tym samym odnieść i do stawki regresywnej, której tabelę tychże mają swoje granice, poza którymi stawka nie ulega zmianom. Wreszcie trzeba wskazać, że każda tabela stawek progresywnych ma również swój początek, a więc dla kwot mieszczących się w przedziale między zerem a pierwszą wielkością podstawy wymiaru jest to także stawka proporcjonalna. Niektórzy autorzy zresztą też progresję, degresję i regresję wiążą z taryfą po-

---

wadzenie od 1984 r. stałej stawki do podatku dochodowego od jednostek gospodarki społecznej zrodziło w ówczesnym bieżącym piśmiennictwie artykułowym termin „stawka liniowa”, zapoczątkowany bodajże w ministerialnym uzasadnieniu projektu aktu normatywnego. Jest to typowe mnożenie bytów ponad potrzebę — nowy termin dotyczył tej samej treści, która dotąd była określana nazwą „stawka stała”.

datkową, twierdząc, że każda pojedyncza stawka w tabeli jest dla danej kwoty stawką stałą.

Sądzę, że jest to skutek nieuwzględnienia istoty stawki zmiennej. Polega ona bowiem na tym, że w miarę zmian wielkości podstawy wymiaru zmienia się odpowiednio wielkość stawki podatkowej. Dla określenia rodzaju stawki nie jest istotne, czy zakres, w którym dokonywane są zmiany, jest duży czy mały. Ważne natomiast jest, jaki kierunek mają zmiany wielkości stawki wobec zmian wielkości podstawy. Jeśli obie te wielkości (podstawa i stawka) zwiększają się, czyli zmieniają się jednokierunkowo, mamy do czynienia z progresją. Jeśli obie wielkości zmniejszają się — czyli zmiany są też jednokierunkowe — jest to regresja. Natomiast gdy zmiany obu wielkości zachodzą w przeciwnych kierunkach — jeden element rośnie a drugi maleje — to takie zjawisko nazywamy regresją.

W moim przekonaniu taka jest zasadnicza właściwość stawek zmiennych — kierunek ich zmian w odniesieniu do kierunku zmian podstawy wymiaru. Każdy z tych trzech rodzajów stawek — właśnie ze względu na swoją zmienność — nigdy nie jest ustalany w postaci jednej liczby (dopiero przy konkretnym wymiarze indywidualnym podatku dobiera się właściwą wysokość stawki) lecz ujęty w postaci tabel określających kierunek i tempo zmian. Tabele te mają swój początek i koniec, a więc zmienność również zaczyna się od pewnego punktu i w innym punkcie zanika. Nie rzutuje to jednak na charakter tej zmienności, a więc nie wpływa na zmianę rodzaju przyjętej stawki podatkowej.

Reasumując przedstawione refleksje trzeba stwierdzić, że cel stosowania podatku wymaga, aby jego konstrukcja zawierała określone elementy, bez których żaden podatek nie może funkcjonować. Dotychczasowe ustalenia teoretyczne trzeba więc uzupełnić o następujące dodatki:

— podmiot podatku, to osoba zobowiązana; tzw. podmiot czynny jest podmiotem stosunku podatkowego (tak jak jest nim też podatnik), ale nie jest podmiotem podatku,

— określając „przedmiot” podatku trzeba także uwzględnić zarówno „obiekt” podatku, jak i „źródło” podatku; brak rozróżnienia między tymi trzema terminami nie tylko może powodować nieporozumienia w rozważaniach teoretycznych, ale przede wszystkim rzutuje na precyzyjność i poprawność norm prawnopodatkowych,

— ustalanie podstawy wymiaru podatku musi — jako element niezbędny — zawierać określenie okresu podatkowego, w przeciwnym bowiem przypadku nie jest możliwe wymierzenie podatku,

— stawki podatkowe cechują dwa czynniki: rodzaj i forma; nie są one od siebie uzależnione. Rodzaj stawki jest wynikiem odniesienia kierunku zmian wielkości stawki do kierunku zmian wielkości podstawy

wymiaru, natomiast forma stawki jest dostosowana do sposobu przedstawiania podstawy wymiaru.

Uniwersytet Śląski

Ryszard Ciałkowski

## TECHNOLOGICAL ASPECTS OF TAX STRUCTURE

The aim of the paper is the critical analysis of phraseology applied in the texts of legal acts regulating tax problems. The author points, first of all, to discretion, lack of uniformity and ambiguity of terms used. He also takes a critical attitude to the literature of the subject, particularly handbooks on financial law which do not explain terms in a scholarly fashion but repeat phrases from legal acts.

As the result of the analysis the author comes to the conclusion that 1) the subject of a tax is only the person obliged, but not the tax organ; 2) when determining „the target” of the tax, distinction must be made between both „object” and „source” of the tax; 3) determining of the tax assessment basis needs also determination of the taxation period; 4) the rates of taxation are characterized by two factors: type and form.

The language used at present in legal acts concerning taxes is treated by the author as one of the factors accounting for the negative evaluation of the state of the tax law. From this statement appears the postulate of correct terminology put forward by the author.

\* Do potrzeb niniejszego opracowania przysługują bez zastrzeżenia, że świadczenia przedsiębiorstw państwowych na rzecz państwa są podatami, a nie posiadają cech charakterystycznych dla podatku, bez względu na fakt, iż w nomenklaturze zwolniana nie zastępuje zmienną tytułu własności prawniczych środków finansowych.

\* Por. E. Drgas, J. Głuchowski, *Finanse i prawo finansowe* (zarys wykładu), Toruń 1973, s. 30; J. Jaskółski, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1968, s. 95; A. Komar, W. Łazarkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1975, s. 108; A. Kosiński, *Elementy ekonomii i organizacji podatku*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 1, Wrocław 1985, pozycja L. Kosiński, Wstęp do nauki prawa finansowego, Warszawa 1969, s. 140 w powołaniu ze s. 138; K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 140 i n.; M. Węgralski, *Pojęcie podatku*, [w:] *System instytucji...*, s. 20.

\* Por. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1968, s. 112 i n.; L. Adam, K. Jandy-Jandrecka, M. Marzec, *Finanse i prawo finansowe. Część szczegółowa — Prawo budżetowe*, Warszawa, Wrocław 1965, s. 2, s. 713.