

JAN ZDZITOWIECKI
SYSTEM PODATKOWY *

Rozwój potrzeb indywidualnych człowieka przestał być sprawą dotyczącą jednostki, dążącej do ich zaspokajania, począł zaś interesować zbiorowość — zagadnienie prywatne przekształciło się w społeczne. Z drugiej strony ten rozrost potrzeb — który trzeba było traktować już i ze społecznego punktu widzenia — sprawił, iż jednostka nie mogła już sprostać mu sama nawet przy braniu pod uwagę li tylko jej prywatnych interesów, tym bardziej zaś powstałych przy tym społecznych. Postęp indywidualnego dobrostanu splótł się tutaj z pierwiastkami społecznymi i zadaniem państwa stało się czuwanie nad realizacją «rozwoju tych pozornie sprzecznych dążeń — we właściwym wzajemnym stosunku.

Te pierwiastki indywidualistyczne i społeczne tkwią też w instytucji podatku — z jednej strony wysokość jego nie powinna być tak znaczna, by obniżała poziom zaspokojenia potrzeb podatnika, z drugiej zaś — podatki powinny zapewniać państwu tyle dochodu, by mogło ono sprostać swoim zadaniom w służbie społeczeństwa.

Nie brak było w rozwoju nauki skarbowości rozważań o tym, czy podatek jest instytucją pożyteczną, czy szkodliwą. Ale znana jest też siedemnastowieczna dysertacja, dociekająca tego, czy podatek ustanowiony został już przed, czy też dopiero po biblijnym potopie. Archeologowie już mniej więcej wiedzą, kiedy nastąpił ten kataklizm, podatkom zaś można wróżyć chyba równie długą przyszłość jak dotychczasowa przeszłość. W ustrojach przeto skarbowych może lepiej nie zajmować się tym, jak usuwać podatki (a są poglądy, które mówią, że „ludność” już dziś jest prawie wolna od nich), lecz jak je ustanowić i jak ułożyć ich wzajemny stosunek, by lepiej spełniały swą rolę, tj. nie tylko nie obniżały stopy życiowej podatnika, lecz przeciwnie, w miarę możliwości przyczyniały się do jej stałego podnoszenia. Jednym słowem, chodzi o dobry system podatkowy¹.

* *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego* M. Weralskiego (Warszawa 1960) ukazały się po złożeniu tego artykułu w Redakcji.

¹ Oczywiście, jest to jedna strona zagadnienia. Druga zasadza się na właściwym użytkowaniu przez państwo dochodów uzyskanych z podatków.

Budowie systemu podatkowego, tj. zestrojeniu wielu podatków w pewną związaną całość stawiane bywają wysokie wymagania, odbijające się w definicjach tego systemu². Jednak praktyka skarbowa zwykła mało liczyć się z wysokimi wymaganiami teorii — i nawet nie można się jej za bardzo dziwić. Po pierwsze — systematyka praktyczna ma inne cele na oku, po drugie zaś — teoretycznych systemów podatków jest prawie tyleż, co autorów zajmujących się tym zagadnieniem. Zapewne słuszne jest spostrzeżenie, iż w tych różnych podziałach podatków jest wiele nominalizmu, ale pogląd, jakoby klasyfikacje podatków, które wysuwają liczne podręczniki, były raczej bezpłodne³, jest niezupełnie słuszny. Zresztą autor, który go wyraził, sam również wysunął swoją systematykę. Bowiem — jak słusznie zauważono i co do sprawy podatków⁴ — pierwszym krokiem w analizie jest właśnie klasyfikacja. Tym się też zapewne tłumaczy różność systematyki podatków u różnych autorów, że każdy stosuje to narzędzie analizy jednak do różnych celów i wedle tego, czego szuka, dobiera kryterium podziału. Administracja skarbowa zawsze będzie miała skłonność do wysuwania technicznego kryterium podziału podatków i będzie układała je w system zawierający grupy dobrane z tego punktu widzenia — ogólnie mówiąc — jak jest podatek wpłacany. Niewątpliwie, podatnika interesuje ta sprawa w wysokim stopniu, ale zdaje się, że może on być jeszcze więcej zainteresowany tym, ile musi oddać ze swego dochodu tytułem podatku; ściśle wiąże się to z inną sprawą — mianowicie takiej budowy systemu podatkowego, by mogły być wykorzystane wszystkie źródła podatkowe, tj. ze sprawą powszechności i równomiernego (bez wchodzenia tu w zagadnienie proporcjonalnego czy też postępowego) opodatkowania.

Budowa systemu podatkowego jest zagadnieniem prawnym — ustalają ją przepisy prawne. Ale przedmiotem regulowanym przez te przepisy jest materia gospodarcza i w sile gospodarczej opodatkowanego' tkwi źródło podatku. Dla względów, na poruszanie których nie ma tu miejsca, źródłem tym może być tylko dochód, w pewnych zaś przypadkach także majątek. W doborze podatków ważne jest więc to, by źródło ich było widoczne, a system podatkowy powinien składać się z takich podatków, które obciążają owo dostreżone źródło podatkowe. Tylko bowiem w chwili gdy dochód lub majątek staje się widoczny, można ustalić jego wysokość oraz stwierdzić jego właściciela; bez poznania tych okoliczności trudno jest wyznaczyć stosowną wysokość podatku. Tylko w tych warun-

² J. Lubowicki, *Zasady reformy podatkowej*, Warszawa 1928. s. 5, 11; H. Reniger, *Pochody państwowe*, Łódź—Warszawa 1955, s. 25.

³ H. Dalton, *Zasady skarbowości*, Łódź 1948, s. 30.

⁴ U. K. Hicks, *Public Finance*, Cambridge 1958, s. 132.

kach można stosować świadomą politykę podatkową, tj. zbudować możliwie poprawny system podatkowy, przy pomocy którego nie tylko ustaliliby się płatnika podatku, ale i znalazło tego podatnika, którego się poszukiwało⁵. Systematyka podatków, która zadość czyniłaby tym wymaganiom, miałaby jeszcze jedną zaletę — mianowicie lepiej niż inne ugrupowania podatków sprzyjałaby jawności polityki podatkowej. Jawności rozumianej w ten sposób, że wiadomo jest, kto jakie osoby i jakie środowiska społeczne w jakim stopniu obciążone są podatkami.

Podatek, aczkolwiek — jak wyżej wspomniano — jest instytucją prawną, to jednak przez oparcie go w taki czy inny sposób na dochodzie podatnika jest najściślej związany z ekonomicznym procesem powstawania i użytkowania tego dochodu. Przeto system podatkowy powinien być dostosowany do stadiów tego procesu i tylko ta systematyka może ułatwić ustalenie rzeczywistego podatnika i wysokości obciążenia go podatkiem, która weźmie pod uwagę chwilę ujawniania się dochodu i fakt — do kogo w tej chwili ten dochód należy. W procesie gospodarowania dochód najpierw kształtuje się, następnie już osiągnięty da się ostatecznie obrachować — i wreszcie zostaje zużyty⁶. W tych stadiach łatwiej niż kiedy indziej można zidentyfikować osobę, do której dochód należy i przeto określić, jaki ma ona ponieść ciężar podatkowy i jaki rzeczywiście ponosi. Nie trudno spostrzec, że niektóre usystematyzowania podatków nawiązują właśnie do wyżej zarysowanego schematu — choćby posługiwały się różnymi nazwami dla poszczególnych grup podatków lub oddzielnych podatków. Ale nie jest to — i w teorii i w praktyce — jedyna możliwa podstawa systematyki. Jeśli kogoś mniej będzie interesowało to zagadnienie, na kim i w jakiej mierze spoczywa ciężar podatkowy, miał zaś będzie jakieś inne względy na uwadze, zastosuje inną systematykę. Zwłaszcza może to być aktualne w nowszych czasach, gdy niemal wszędzie, a zwłaszcza w krajach socjalistycznych, porzucona została — zresztą zawsze wątpliwa w realizacji — zasada neutralności podatku, zastąpiła ją zaś tendencja do używania tej instytucji do osiągnięcia najrozmaitszych, już nie tylko niefinansowych, ale nawet i niegospodarczych celów.

Jednak w krajach o różnych ustrojach społecznych i gospodarczych różność ta musiała się odbić także na ich systemach podatkowych i znaleźć swój wyraz w systematyce podatków. Systemy podatkowe wysoko rozwiniętych gospodarczo krajów kapitalistycznych mogą w znaczniejszej mierze opierać się na podatkach dochodowych i majątkowych. Nato-

⁵ Ibidem, s. 136.

⁶ Por. A. Wagner, *Finanzwissenschaft, Allgemeine Steuerlehre*, Lipsk 1880, s. 410; G. Cohn, *System der Finanzwissenschaft*, Stuttgart 1889, s. 447 i n.

miast kraje socjalistyczne — choćby o kwitnym gospodarstwie — z istoty swego ustroju muszą w swych systemach podatkowych wysuwać przede wszystkim podatki obrotowe o charakterze podatków pośrednich.

Podobnie każdą epokę rozwoju gospodarczego cechuje pewne właściwe jej założeniom opodatkowanie. Okres życia zasiedziatego i raczej lokalnej produkcji rolnej i przemysłowej znał przede wszystkim podatki przychodowe, później dochodowe. Zmienność i ruchliwość współczesnego życia skłoniła do wyszukania innych form opodatkowania — czym tłumaczy się odrodzenie podatków obrotowych, jeszcze do niedawna tak potępianych⁷.

Systemy podatkowe tylko w pewnym stopniu kształtowały się może pod wpływem racjonalnych założeń, w przeważającej mierze były one tworem rozwoju historycznego. Inną bowiem rzeczą jest wysuwanie postulatów — inną zaś możliwość ich realizowania. Chyba żaden żywy system podatkowy nie opiera się na jakiejś jedynej powszechnej zasadzie, natomiast każdy musi uwzględniać wiele okoliczności. Za systemami podatkowymi idzie systematyka podatków.

Zmiana ustroju politycznego, gospodarczego i społecznego w Polsce pociągnęła zmianę obowiązującego w poprzednim okresie systemu podatkowego, co spowodowało nową systematykę podatków, stosowaną tak w przepisach prawnych, jak i we współczesnej literaturze przedmiotu.

*

Zmiany ustrojowe wyprzedziły przebudowę systemu podatkowego. System ten, przejęty z okresu przedwojennego, zrazu dostosowany był do szybko przemijających dawnych stosunków — i musiał być śpiesznie przebudowany na wzór powstającego socjalistycznego modelu życia gospodarczego⁸. Wraz z postępującymi zmianami w systemie podatkowym odpowiednim zmianom ulegała też systematyka podatków.

Wielu autorów radzieckich⁹ zwracało uwagę na przesadzający m. in. dla budowy systemu dochodów budżetowych i systematyki podatków wpływ istniejących w państwie socjalistycznym form własności środków produkcji oraz właściwego temu państwu systemu gospodarowania, po-

⁷ Por. A. Spitaler, *Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten*, w: *Probleme des Finanz- und Steuerrechts*, Köln 1954, s. 209 i n.

⁸ T. Dietrich, *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Warszawa 1948, s. 105; L. Kurowski i J. Lubowicki, *Prawo finansowe*, w: *Dziesięciolecie prawa Polski Ludowej*, Warszawa 1955, s. 138 i n., L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1966, nr 10, s. 384.

⁹ Na przykład M. Bogolepow, *Radziecki system finansowy*, Warszawa 1948, s. 8 i n., oraz inni.

wołując się przy tym na postanowienia konstytucji radzieckiej (w art. 7). Zbliżony tok wywodów znaleźć można i u polskich autorów, zajmujących się podobnym zagadnieniem. Konstytucja PRL zaś, mówiąc o socjalistycznym systemie gospodarowania (gospodarka planowa), zarazem wskazała na podmioty tej gospodarki; największa część gospodarki kraju opiera się na państwowej własności środków produkcji (art. 3, 7, 8), lecz obok tego podmiotem tej własności są też spółdzielnie (art. 10, 11), a wreszcie i osoby prywatne (własność indywidualna chłopów, rzemieślników i chałupników, art. 12). Prócz wymienionych form własności środków produkcji, które stanowią źródła dochodów państwowych (przez opodatkowanie ich), zwrócić też trzeba uwagę na indywidualne gospodarstwa konsumpcyjne, które są zjawiskiem — można rzec — naturalnym i dla których nie ma przeto potrzeby doszukiwania się podstaw w konstytucji, ale które również mogą być pociągnięte do świadczeń podatkowych.

Własność środków produkcji (społeczna i indywidualna) z czasem stała się — jak zaraz zobaczymy — podstawą urzędowej systematyki podatków, zarazem zaś na tym tle poruszone było zagadnienie, czy słuszne jest zachowanie nazwy podatku dla wpłat do budżetu, dokonywanych przez przedsiębiorstwa państwowe, jako że w tym przypadku podmiot własności wpłacanej sumy nie zmienia się, lecz następuje tylko pewne przesunięcie określonej sumy w ramach tej samej własności państwowej¹⁰.

Jednak zanim doszło do ułożenia poszczególnych podatków systemu w grupy wedle sektorów gospodarki, mających za podstawę własność środków produkcji, we wcześniejszych powojennych latach systematyka podatków przejęta została z okresu poprzedniego; ale nie był to wzór godny kontynuowania¹¹.

Pierwsza powojenna ustawa skarbowa (na trzy ostatnie kwartały 1946 r.)¹² w rubryce „daniny publiczne” wymieniała podatki bezpośrednie, podatki pośrednie, cła oraz opłaty stemplowe i daniny pokrewne; osobno wpływy z monopolów. Za wzorem tej pierwszej ustawy poszły parę następnych, ale ta ich systematyka podatkowa, aczkolwiek używała nazw przyjętych w wielu opracowaniach teoretycznych, to jednak chyba tylko bardzo luźno nawiązywała do pomieszczanej w nich charakterystyki grup podatkowych — choćby z tego względu, że takiej jednolitej

¹⁰ Por. T. Dietrich, *Elementy polityki finansowej Polski współczesnej*, Warszawa 1947, s. 43; S. Rozmaryn, *Podatek i prawo*, „Państwo i Prawo” 1047, s. 44; K. Ostrowski, *Zagadnienie istoty i celowości podatków od gospodarki państwowej*, „Państwo i Prawo” 1957, nr 2, s. 101 i n.

¹¹ I. Weinfeld, *Daniny*, Warszawa 1937, s. 3.

¹² Dz. Ust. nr 50, poz. 284.

charakterystyki nie ma. Współczesny komentarz¹³ rozstrzygał krótko: „za podatki pośrednie uważa się te, które są oznaczone w budżecie Państwa jako podatki pośrednie”. Ta kategoryczność konieczna była ze względów praktycznych, podobnie jak i sama systematyka miała praktyczne znaczenie. Dekret bowiem z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁴ postanawiał, że przepisy jego nie będą stosowane do podatków pośrednich, czyli że odnosić się one mają tylko do podatków bezpośrednich, tak jak i postanowienia dekretu o postępowaniu podatkowym tej samej daty¹⁵. Podobnie prawo karne skarbowe¹⁶ zawierało osobne postanowienia o naruszaniu przepisów o podatkach bezpośrednich pobieranych na rzecz skarbu państwa (jak i osobne o naruszeniu przepisów o cłach, monopolach, akcyzach, opłacie skarbowej oraz o daninach komunalnych)¹⁷.

Dekret z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych stosował też podział podatków na osobiste i rzeczowe, wyjaśniając, że podatek wówczas jest rzeczowy, jeżeli przedmiotem opodatkowania jest obrót, majątek lub przychód z majątku; natomiast inne podatki trzeba było uważać za osobiste, chyba że ustawy stanowiły inaczej. Ten ostatni podział został wprowadzony również ze względów praktycznych, bowiem podatki obu grup były różnie traktowane co do odpowiedzialności osób trzecich oraz przywilejów i pierwszeństwa zaspokojenia. Przytoczony już wyżej komentarz zwracał uwagę na to, że dekret wysuwał tu własne określenia obu grup podatków, „abstrahując od definicji przyjętych w nauce skarbowości”, których nie należało brać pod uwagę, choćby określenia dekretu były z nimi sprzeczne¹⁸.

Nomenklatura grup danin, stosowana w dotychczas wymienionych przepisach prawnych, przejęta została z dawniejszych czasów; podobnie z grupą różnych danin komunalnych (samorządowych), o których wspominają przytoczone przepisy, ale których przede wszystkim dotyczyły osobne akty prawne, tj. dekret z dnia 20 III 1946 r. o finansach komunalnych (wraz z późniejszymi zmianami) oraz dekret o podatkach komu-

¹³ *Do dekretu z dnia 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, Bibl. prawa/ podatkowego*, t. III, Wyd. Zarząd Główny Zw. Zaw. Pracowników Skarbowych R. P., Warszawa 1947, s. 27.

¹⁴ Dz. Ust. nr 27, poz. 173.

¹⁵ Dz. Ust. nr 27, poz. 174.

¹⁶ Dekret z dnia 11 IV 1947 r., Prawo karne skarbowe, Dz. Ust. nr 32, poz. 140 i późniejsze zmiany.

¹⁷ Definicję akcyzy mieścił dekret z dnia 3 II 1947 r., Prawo akcyzowe, Dz. Ust. nr 29, poz. 122, art. 3.

¹⁸ Późniejszy dekret (z dnia 26 X 1950 r.) o zobowiązaniach podatkowych poniechał rozróżnienia podatków na osobiste i rzeczowe.

nalnych tej samej daty (z późniejszymi zmianami) ¹⁹. Pierwszy z wymienionych dekretów wymieniał prócz podatków jeszcze i opłaty i specjalne dopłaty; o kategorii opłat mówiły jednak — wśród różnych danin — i inne akty prawne. Ten sam dekret wspominał też o „samoistnych podatkach komunalnych”, ale nie trzeba było rozumieć pod tym jakiegoś szczególnego rodzaju danin, lecz tylko podatki, ustanawiane przez właściwe po temu związki samorządowe. Pojęciu podatków komunalnych przeciwstawiano pojęcie podatków państwowych; w ówczesnym ustosunkowaniu państwa i samorządu i przyjętej zasadzie rozdziału źródeł dochodów rozróżnianie tych dwóch kategorii podatków nie powinno budzić większych zastrzeżeń z punktu widzenia różności podmiotu pobierającego podatek.

W latach 1950/51 wprowadzony został nowy system budżetowy i ustalona nowa budowa budżetu państwa, co — wraz z dojrzeniem w tym czasie przemian na wielu innych polach życia publicznego — pociągnęło za sobą pewne zmiany również w zakresie urzędowej systematyki podatków.

Mimo zniesienia dotychczasowych związków samorządowych i wprowadzenia przez ustawę z 20 III 1950 r. o jednolitych organach władzy państwowej właśnie zasady jedności podmiotowej tej władzy — wprowadzony został podział podatków na pobierane przez organy centralne i terytorialne, co w pewnym stopniu mogło przypominać zdezaktualizowany podział na daniny państwowe i samorządowe.

O stanowieniu przez rady narodowe „danin terenowych” mówiła już przed chwilą wspomniana ustawa z 20 III 1950 r. »podział zaś na podatki centralne (bez używania tej nazwy), tj. wpływające bezpośrednio na rachunek budżetu centralnego, i na podatki terenowe, tj. wpływające na rachunek różnych budżetów terenowych, został „wytyczony” w uchwale Rady Ministrów z 11 IV 1950 r. w sprawie wstępnych wytycznych do zasad budżetu państwa na rok 1951. Podział ten później utrzymany został przez wszystkie odpowiednie akty prawne, aż do ustawy z 1 VII 1958 r. o dochodach rad narodowych i — pośrednio — ustawy z tego samego dnia o prawie budżetowym. Ale mimo pewnego zewnętrznego podobieństwa ugrupowania podatków na pobierane dla budżetu centralnego i na „terenowe” do poprzednio istniejącego podziału na podatki państwowe i komunalne — istotną różnicą jest to, że podczas gdy poprzednio te dwie różne kategorie podatków pobierane były przez odrębne podmioty, to obecnie podmiot jest jeden: podatki terenowe są równie państwowe, jak i te, z których wpływy idą do budżetu centralnego. W tym świetle określenie wpływów m. in. z podatków terenowych jako dochodów

¹⁹ Dz. Ust. nr 40, poz. 199 i 198.

„własnych” rad narodowych jest niezupełnie ściśle, a przynajmniej domaga się stosownego rozumienia²⁰.

Podczas gdy mniej więcej do czasu pierwszej większej przebudowy systemu podatkowego w latach 1946—1948 nie stał się on jeszcze jawnym narzędziem przebudowy struktury społeczno-gospodarczej kraju²¹, to od tego czasu rola tego systemu zmieniła się i zwłaszcza w niektórych swych częściach przybrał on charakter przede wszystkim takiego właśnie narzędzia. Ten kierunek oddziaływania systemu podatkowego, niebawem jeszcze mocniej zaznaczony, stał w ścisłym związku z ogólnymi tendencjami politycznymi owych lat i z doktryną zaostrzającej się walki klasowej, co w rezultacie prowadziło — na omawianym polu — do zainteresowania się przede wszystkim zagadnieniem rozdziału źródeł podatkowych i ciężaru podatkowego na poszczególne „sektory” gospodarstwa krajowego. Budowa systemu podatkowego stopniowo różnicowała normy podatkowe w zależności od „sektora”, do którego należał podatnik, co doprowadziło do powstania odrębnych przepisów dla gospodarki uspołecznionej i pozostałej. Rozróżnienie „sektorów” gospodarki oparło się — jak już wspomniano — na podstawie uspołecznionej lub nie uspołecznionej własności środków produkcji. Rozklasyfikowanie podatków na tej podstawie — zdaniem radzieckiego autora, wypowiedzianym w związku z podobnym podziałem podatków w ZSRR²² — „w pełni odbija ich [tj. podatków] treść ekonomiczną i odpowiada podstawowym zasadom budowy ich dla przedsiębiorstw socjalistycznego gospodarstwa i różnych grup ludności. Zróżnicowana budowa podatków w stosunku do różnych płatników, wyraźne rozgraniczenie ich w zależności od rodzajów i źródeł dochodu, różnice w poziomie obciążenia, metodach ściągania, czasie poboru i ulgach pozwalają radzieckiemu państwu na wykorzystanie podatków jako narzędzia ekonomicznego wpływu na różne procesy w gospodarstwie narodowym i regulowanie akumulacji socjalistycznych przedsiębiorstw i dochodów poszczególnych grup ludności”. Podobny do radzieckiego, podział polskiego systemu podatkowego na grupy uzasadniany bywał w podobny sposób, z tym, że w polskim systemie znajdują się pewne podatki, których nie da się ściśle włączyć bez reszty do jednej z grup²³.

Ustawa skarbową na rok 1950 pośród dochodów z „danin publicznych” wprowadziła osobno wymieniała wpływy z podatku obrotowego od

²⁰ Por. J. Lubowicki, *Założenia rozwoju budżetów terenowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Seria I, zesz. 6, s. 132; N. N. Rowiński, *Budżet państwowy ZSRR*, t. II, Warszawa 1951, s. 16.

²¹ T. Dietrich, op. cit., s. 42; L. Kurowski i J. Lubowicki, op. cit. s. 144.

²² G. Ł. Mariachin, *Nałogowaja sistema SSSR*, Moskwa 1952, s. 10.

²³ H. Reniger, op. cit., s. 26.

gospodarki uspołecznionej i osobno od gospodarki nie uspołecznionej, podobnie co do podatku dochodowego, ale inne podatki mieściła kolejno, nie grupowała więc jeszcze bez reszty tych dochodów wedle schematu opartego na własności środków produkcji lub „sektorach” gospodarki. Wprowadzając od roku 1951 nowy system budżetowy zarządzenie ministra finansów z 22 VI 1950 r. w sprawie zasad i trybu opracowania projektu budżetu państwa na rok 1951, przepisało, iż „podstawową zasadą przeprowadzoną w klasyfikacji dochodów jest podział według źródeł dochodów i form dochodów”. I rzeczywiście, w klasyfikacji dochodów budżetu centralnego na rok 1951 wymienione zostały grupy dochodów z gospodarki uspołecznionej oraz z gospodarki nie uspołecznionej i „środków ludności” (prócz tego opłaty); w pierwszej grupie pomieszczony zastał dział „wpływy podatkowe z gospodarki uspołecznionej” z wyliczeniem (w „tytułach”) poszczególnych podatków; w drugiej grupie wyliczone zostały podatki od gospodarki de uspołecznionej i „środki ludności”, tj. podatek od wynagrodzeń itp. Te ostatnie jeszcze nie miały późniejszej wspólnej nazwy „podatków od ludności” (w trzeciej grupie — „opłaty”, m. in. „opłata skarbowa” i „należności celne”). Wedle systematyki tej klasyfikacji budżetowej, ustawa budżetowa na rok 1951 wymieniała w dochodach budżetu państwa wpływy podatkowe z gospodarki uspołecznionej i od ludności (także opłaty); ten sam układ został zastosowany w budżecie centralnym i w zestawieniu dochodów budżetów terenowych. Dekret z 17 XII 1952 r. o uchwalaniu i wykonywaniu budżetu państwa postanawia, iż „budżet państwa określa dochody według ich podstawowych źródeł”. Postanowienie to zaś zostało tak w praktyce wytłumaczone, że za owe „podstawowe źródła” uznane zostały: gospodarka uspołeczniiona, nie uspołeczniiona oraz zarobki ludności. W ślad za; tym ogół podatków obciążających te źródła został w klasyfikacji budżetowej i w ustawach budżetowych usystematyzowany w trzech odpowiednich grupach. Ta systematyka, wprowadzona w roku 1951, utrzymała się w klasyfikacjach i ustawach budżetowych i na przyszłość, czasem z drobnymi odchyleniami. Można też dla niej znaleźć — jak już wyżej wspomniano — podstawę i w Konstytucji PRL.

Dla ogólnej orientacji w systematyce podatków można pominąć niektóre drobniejsze daniny, wystarczy wymienić jedynie ważniejsze. I tak w pierwszej grupie tej systematyki, tj. pośród wpływów z gospodarki uspołecznionej, znalazł się podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej oraz podatek od operacji nietowarowych tychże jednostek, wpłacane przez wskazane w odpowiednich przepisach przedsiębiorstwa państwowe oraz spółdzielnie, i podatek dochodowy od spółdzielczości i niejako spełniające tu rolę podatku dochodowego (prócz innych elementów) wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych. Pośród po-

datków od ludności mamy przede wszystkim podatek od wynagrodzeń, z tym, że wynagrodzenia (netto) powyżej 96 000 zł rocznie obciążone są również podatkiem wyrównawczym; następnie — podatek od nabycia praw majątkowych, od nieruchomości, lokali i niektóre inne. W grupie tzw. podatków od gospodarki nie uspołecznionej wyliczane bywają jako główne podatki — obrotowy, dochodowy, gruntowy; w niektórych wypadkach, przy dochodzie rocznym powyżej 96 000 zł — podatek wyrównawczy. Prócz wymienionych podatków, w systemie danin mają swe miejsce różne opłaty oraz składki na ubezpieczenia społeczne.

Pomijając kłopoty z zestawieniem wpływów z poszczególnych podatków, jak i z trzech grup, ujętych wedle zarysowanej systematyki, na jakie natrafia się np. w załącznikach do ustawy budżetowej na rok 1959 lub 1960, systematyka ta już sama w sobie kryje pewne niedokładności, bowiem niektóre podatki trzeba właściwie zaliczać do dwóch grup, jak np. podatek gruntowy czy wyrównawczy — w zależności od tego, kto je wpłaca. I z tego przeto powodu przyjęta systematyka nie pozwala na orzeczenie co do tego, jakie środowisko wpłaca podatek i w tym celu trzeba by przeprowadzić dodatkowe rozróżnienia. Tym mniej nadaje się do wszechstronnejszej analizy ekonomicznej podział podatków na „centralne” i terenowe.

Ten układ polskiego systemu podatkowego, jaki ukształtował się z upływem czasu, dzielił losy z jednej strony organizacji władz państwowych, z drugiej zaś — tendencji w kształtowaniu się ustroju społecznego i gospodarczego kraju.

W pierwszej dziedzinie system ten, od zgodnego z ówczesną strukturą władz podziału podatków na państwowe i komunalne, przeszedł do zgodnego z zasadą jedności władzy ujednoczenia charakteru podatków; wszystkie one stały się państwowymi, z podziałem na grupę pobieranych wprost do budżetu centralnego i na grupę podatków terenowych²⁴.

W drugiej dziedzinie system podatkowy przestał być niejako spisem podatków bez uwzględniania ich społecznego i politycznego charakteru, został zaś usystematyzowany w grupy podatków, ukształtowane przede wszystkim właśnie ze społecznego i politycznego punktu widzenia²⁵.

Grupowanie podatków z takiego punktu widzenia jakby z góry już charakteryzuje ogólną tendencję opodatkowania; decydują w niej nie tylko względy fiskalne, lecz w znacznej mierze, niekiedy zaś przede

²⁴ Z tym, że podatki obrotowy i od operacji nietowarowych oraz dochodowy od spółdzielczości w niektórych wypadkach mogą być kwalifikowane jako „centralne”, w innych zaś — jako terenowe. Por. art. 2 ustawy z dnia 1 VII 1958 r. o dochodach rad narodowych, Dz. Ust. nr 44, poz. 214.

²⁵ W organizacji organów finansowych i w publicystyce pojawiła się jeszcze inna grupa podatków, mianowicie „podatki wiejskie”.

wszystkim — niefiskalne. Niezależnie od ustosunkowania do tej tendencji trzeba stwierdzić, że jest ona w dzisiejszym świecie niemal powszechna: „W istocie — pisał grecki autor we włoskim wydawnictwie²⁶ — podatek nie powinien ograniczać się do dostarczania państwu wpływów, lecz przez podział dochodów ma umożliwić mu realizowanie postępu gospodarczego i społecznego”. Zasada oddziaływania przez podatek na różne dziedziny życia kraju i ludności tym wyraźniej występuje we wszechstronnej działalności państwa socjalistycznego. Przewidywania co do głębi oddziaływania podatków w tym państwie szły czasem daleko — gdy dochód narodowy będzie należał do państwa, wówczas właśnie ono będzie przydziałało pewną jego część ludności, nie zaś odwrotnie²⁷. Ale podobny pogląd wysuwany był też i później: „...system podatkowy jest jednym z czynników, regulujących poziom realnych dochodów poszczególnych grup ludności”²⁸.

Zresztą, bodaj że nie ma ani radzieckiego, ani polskiego autora, który by — pisząc o sprawach podatkowych — nie wskazywał na niefiskalne cele systemu podatkowego, polskiego czy radzieckiego. „Podatki nie są celem samym w sobie, lecz właściwie jednym z narzędzi polityki gospodarczej i społecznej” — twierdził również i obcy autor²⁹ co do opodatkowania w ZSRR, i to samo można powtórzyć w stosunku do polskiego³⁰. Wprawdzie czasem utrzymuje się u nas, że odnosi się to tylko do opodatkowania gospodarki nie uspołecznionej³¹, ale pogląd ten nie zdaje się być słuszny.

W opracowaniu polskiego systemu podatkowego literatura przedmiotu na ogół szła za zarysowaną wyżej urzędową systematyką podatków, tylko czasem wymieniając inne ich możliwe ugrupowania, jak np. podatki bezpośrednie lub pośrednie, przychodowe, dochodowe, majątkowe lub konsumpcyjne³², podając jednak tylko ogólne charakterystyki tych typów podatków, lecz nie układając wedle nich polskiego systemu.

²⁶ A. Angelopoulos, *Struttura di un sistema fiscale razionale*, „Archivio Finanziario”, t. IV, Padova 1954, s. 1.

²⁷ B. Földes, *Finanzwissenschaft*, Jena 1928, s. 207.

²⁸ S. Kołakowski, *Klasowy charakter obciążeń podatkowych*, „Finanse” 1951, nr 5, s. 76.

²⁹ F. D. Holzman, *Soviet Taxation*, Cambridge 1955, s. 275.

³⁰ Praktyczny *Poradnik pracownika aparatu podatków wiejskich* (J. Biało-brzeski i inni), Warszawa 1955, informował o jedynym (innych nie wymieniał) celu podatków Polski Ludowej: „podatek służy do regulowania właściwego podziału dochodu narodowego, a szczególnie do ograniczania nadmiernego przywłaszczania dochodu narodowego przez elementy kapitalistyczne w rolnictwie, handlu i drobnym przemyśle”.

³¹ Z. Wyrozębski, *Budżety terenowe, dochody państwowe, podatki*, Warszawa 1954, s. 236.

³² Na przykład H. Reniger, op. cit., s. 26 i n.

Zbyt gorliwe obstawanie przy utrzymywaniu w opracowaniach urzędowej systematyki podatków zdaje się, że przeszkadzało we wnikliwszym rozpatrzeniu ich charakteru i oddziaływania na życie kraju. Ugrupowania podatków, stosowane przez władze finansowe — jak już wspomniano — mają swe praktyczne cele, które zapewne pomyślnie spełniają. Ale literalne rozumienie oficjalnej systematyki prowadziło czasem do zaskakujących wniosków, jak na przykład, że „ludność radziecka [gdzie mamy też grupę podatków od ludności], nie ponosi ciężaru utrzymania aparatu państwowego”, bo procent wpływów z tych podatków jest w budżecie nikły. Odmianą tego poglądu jest opinia, iż „ludność (jak i spółdzielczość) otrzymują od państwa wielokrotnie więcej niż wynoszą ich świadczenia podatkowe”, na co jako dodatkowy argument (prócz statystyki wpływów podatkowych) wysuwane bywa twierdzenie, że podatki płacone przez przedsiębiorstwa państwowe formalnie nie są podatkami, co przecież nie ma żadnego znaczenia dla rozpatrzenia sprawy rzeczywistego obciążenia ludności kosztami utrzymania państwa. Poglądy te spotykały się jednak i z krytyką³³, zarazem zaś wysuwane były koncepcje innej systematyki podatków, z której lepiej można by wnioskować o rzeczywistym obciążeniu podatkowym ludności i o charakterze systemu podatkowego³⁴.

*

Systematyka podatków ułożenie ich w pewne grupy z jednej strony polega na pomieszczeniu w każdej z grup podatków pokrewnych sobie z jakiegoś wybranego punktu widzenia, z drugiej strony zaś — na wyodrębnieniu grup dla pewnych celów, które przy pomocy systematyki mają być osiągnięte. Rzecz jest w tym, by z danego usystematyzowania podatków nie wyciągać takich wniosków, które z tego podziału nie mogą być wyciągnięte, bowiem nie odsłania on okoliczności pozwalających na wciąganie tych wniosków. Ugrupowanie podatków polskiego systemu podatkowego w trzy ich grupy: podatki od gospodarki uspołecznionej, od gospodarki nie uspołecznionej i od ludności oparte jest na paru przesłankach i tylko tyle można z niego wywnioskować, na ile pozwalają te przesłanki. Zbyt mała pilność w zwracaniu uwagi w opracowaniach zagadnienia na tę okoliczność zbyt często prowadziła do wniosków, dla wyciągnięcia których nie było dostatecznych danych.

Wydaje się, że urzędowa systematyka podatków miała na celu rozróżnienie grup podatków wedle płatnika — czy należy on do rzędu podmio-

³³ J. Lubowicki, *Wstęp do polityki finansowej*, „Życie Gospodarcze” 1957, nr 5: J. Wierzbicki, *Spór o podatek od wynagrodzeń*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960, nr 3, s. 160 i n.

³⁴ L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1956, nr 10.

tów uspołecznionych, czy też nie. W rozgraniczeniu tym prawdopodobnie chodziło o pewną swobodę w stosowaniu różnej polityki podatkowej w stosunku do różnych płatników. Oprócz tego takie rozgraniczenie mogło być zastosowane ze względu na różną technikę wymiaru i poboru podatku od poszczególnych grup płatników — względ dla administracji podatkowej ważny, powiązany z możliwością różniczkowania polityki podatkowej. Te praktyczne względy dobrze odpowiadały ogólnym założeniom, na których oparł się wielosektorowy model polskiego' gospodarstwa, i polityce stosowanej do każdego z tych sektorów. Jednak o ile przyjęty podział podatków mógł ułatwić manipulowanie nimi w stosunku do poszczególnych sektorów gospodarki i pozwalał na łatwiejsze orientowanie się w niektórych wynikach przyjętej polityki, to przecież nie pozwalał na wyciąganie jakichś pewniejszych wniosków co do rozkładu ciężaru podatkowego w szerokich rzeszach ludności. A to jest właśnie dziedzina interesująca — i dopiero wyjaśnienie tej sprawy może pozwolić na lepsze zorientowanie się w kierunku polityki podatkowej i na jej ocenę. Z formalnego punktu widzenia zaliczenie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej do grupy podatków właśnie od tej gospodarki, jest poprawne. Ale odpowiedzi na to, jak rozkłada się ciężar tego podatku na różne grupy ludności, można udzielić tylko po rozpatrzeniu wysokości stawek tego podatku, nakładanych na różne artykuły, i tego, na co i w jakim stopniu wydaje swój dochód ta czy inna grupa ludności. Dotychczas naukowe opracowania nie mogły rozpatrywać tego zagadnienia z powodu braku potrzebnych danych. Danymi tymi prawdopodobnie rozporządzają jednak właściwe władze, inaczej niemożliwe byłoby bowiem prowadzenie świadomej polityki podatkowej. Wbrew wyżej przytoczonej opinii radzieckiego autora, sama klasyfikacja podatków na często wymieniane tu trzy grupy bynajmniej nie odbija treści ekonomicznej tych danin.

O pomysłach innego usystematyzowania podatków wyżej już wspomniano; zapewne miały one na widoku to, by nie poruszać się na polu polityki podatkowej „po omacku” i by nie była ona „niejawna”³⁵. Oczywiście, samo inne ugrupowanie podatków nie rozwiązuje sprawy. I nawet nie ma pilnej potrzeby, by administracja podatkowa zarzuciła dotychczasowy podział, zastosowała zaś jakiś inny. Chodzi tylko o to, by w opracowaniach naukowych nie wysuwać złudnych wniosków; zaś na to, by były one pewniejsze, przede wszystkim potrzebne jest ogłaszanie jakichś wystarczających wiadomości o wysokości i rozkładzie obciążenia w podatku obrotowym od gospodarki uspołecznionej.

Powszechnie wiadomo, że najwydajniejszym podatkiem jest właś-

³⁵ Ibidem.

nie podatek obrotowy od gospodarki uspołecznionej. Kilka słów o prawdopodobnych ogólnych przyczynach odrodzenia i rozpowszechnienia się tego typu podatków w nowszych czasach, w szczególności w państwach o ustroju socjalistycznym — już wyżej napisano. Podatek ten jest najcharakterystyczniejszą daniną i polskiego systemu podatkowego. Wydajność jego w stosunku do wydajności innych podatków jest tak znaczna, że niemal można w nim widzieć realizację od czasu do czasu wysuwanego ideału podatku jedynego. Ta rola tego podatku jest jeszcze wyraźniejsza w Związku Radzieckim, gdzie osiągnięto już wyższy stopień uspołecznienia gospodarki kraju.

Był czas, gdy podstawową postacią własności i gałęzią gospodarstwa była własność ziemi i rolnictwo. Wówczas wystąpili fizjokraci ze swą — bodaj już wtedy spóźnioną — zasadą produkcyjności ziemi i konsekwentnie dostosowaną do niej doktryną podatku jedynego. Później, wraz ze zmianami w życiu gospodarczym, nie brak było głosów, które wskazywały na możliwość odegrania roli podatku jedynego przez podatek dochodowy. Wreszcie w krajach socjalistycznych, gdzie panuje albo prawie wyłączna, albo przeważająca uspołeczniona własność środków produkcji i gdzie praca produkcyjna uznana jest za twórczynię wartości towarów — ich właśnie opodatkowanie zdobyło sobie dominujące stanowisko w systemie podatkowym. Podatki towarowe (obrotowe) przeto mają swe wytłumaczenie zarówno w panujących stosunkach, jak i w poglądach gospodarczych. Oczywiście, nie usuwa to trudności w dostosowaniu opartego na nich systemu podatkowego do wymagań powszechnie przyjętych zasad opodatkowania.