

MARIAN WERALSKI

POJĘCIE PODATKU

I. PODATEK JAKO ZJAWISKO HISTORYCZNE

Podatek jest zjawiskiem historycznym, które pojawiło się na pewnym etapie rozwoju stosunków społeczno-gospodarczych i które rozwijało się w związku z rozwojem tych stosunków¹. Podatki nie były znane społeczeństwu rodowemu². Uznaje się, że wykształciły się one z jednej strony na podstawie przymusowych świadczeń ściąganych od ludności na podbitych terenach, z drugiej zaś strony na podstawie dobrowolnych świadczeń ludności na rzecz panującego, które stając się prawem zwyczajowym nabierały charakteru obowiązkowego.

Świadczenia określane mianem podatków ulegały w toku rozwoju historycznego charakterystycznym przemianom. W szczególności podkreśla się, że przekształcały się one ze świadczeń dokonywanych na rzecz panującego w świadczenia na rzecz państwa i innych jednostek publicznych. Początkowo pobierane doraźnie — w miarę potrzeby stają się następnie stałą formą regularnie dokonywanych świadczeń. Przekształcają się ze świadczeń dokonywanych w naturze w świadczenia o charakterze pieniężnym³.

Zmieniają się także konstrukcje i systemy podatkowe, techniki wymiaru i poboru podatków, a także ich zadania. W szczególności obok założeń o charakterze fiskalnym współcześnie szeroko wykorzystuje się podatki dla realizacji różnorodnych zadań o charakterze gospodarczym i społecznym. Zmianom ulegają wreszcie podstawy opodatkowania, stawki i tabele stawek podatkowych, rozszerza się grono podatników na różnego rodzaju osoby prawne i inne jednostki.

¹ Por. A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, t. 2, Leipzig 1880, s. 171 i nast. Por. również I. Czuma, *Z etymologii i przekształceń znaczenia podatku*. Roczniki Nauk Społecznych, Lublin 1949, s. 131 - 172 oraz A. Baczurin, *O istocie podatków*. Finanse 1960 nr 3, s. 29.

² Stwierdza to F. Engels (*Pochodzenie rodziny, własności prywatnej i państwa*. Warszawa 1947, s. 189).

³ W. Gerloff, *Steuerwirtschaftslehre (Handbuch der Finanzwissenschaft)*, t. 2, Tübingen 1956, s. 242). Por. także K. Marks, *Kapital* t. 1, Warszawa 1951, s. 148.

W świetle tej zmienności zjawisk podatkowych wyłania się zagadnienie, w jaki sposób określić pojęcie podatku, jakie cechy tych różnorodnych świadczeń uznać za istotne dla ustalenia ich podatkowego charakteru. Wiadomo, że przy formułowaniu pojęć na jakimś określonym etapie rozwoju zjawisk społecznych, często przywiązuje się znaczenie do określonych cech tych zjawisk występujących w tym okresie, bez uwzględnienia dotychczasowego rozwoju historycznego tych zjawisk. Tak więc np. w odniesieniu do pojęcia podatku wymienia się niekiedy jako jego istotną cechę pieniężny charakter świadczenia. W istocie rzeczy współcześnie podatki są powszechnie płacone w pieniądzu, wiadomo jednak, że w okresach wcześniejszych analogiczne świadczenia były dokonywane w naturze. Czy należy przeto odmawiać świadczeniom tym charakteru podatkowego? Trzeba sobie zdać sprawę przy tworzeniu różnych pojęć ze zmienności w czasie różnych zjawisk. Pojęcia te trzeba formułować z uwzględnieniem ich historycznego rozwoju w taki sposób, aby były one oparte jedynie na trwale występujących cechach danego zjawiska.

Sprawa określania pojęć komplikuje się jednak, gdy weźmie się pod uwagę, że rozwój zjawisk dla których tworzymy odnośne pojęcia, nie kończy się w danym momencie. Trzeba by więc formułować odnośne pojęcia w taki sposób, aby nie włączać do jego istotnych cech tych, które w przyszłości mogą zanikać. Me jest to oczywiście łatwe, trudno jest przecież przewidzieć na daleką metę przyszły rozwój społeczno-gospodarczy. Tak więc gdyby określając istotę podatku, w warunkach gdy nie wykształciła się jeszcze gospodarka pieniężno-towarowa, uznano naturalny charakter świadczenia za istotny dla tego pojęcia, wówczas w świetle analizy zjawisk podatkowych w warunkach gospodarki towarowo-pieniężnej należałoby skorygować poprzednie określenie.

Należy sobie zdać sprawę, że tak właśnie trzeba postąpić również z określeniami pojęcia „podatku”, jakie się wykształciły w warunkach gospodarki kapitalistycznej, gdy nie można było jeszcze określić przyszłego rozwoju świadczeń podatkowych w zmienionych warunkach społeczno-gospodarczych w państwach socjalistycznych. Wiele nieporozumień związanych z określeniem pojęcia podatku w socjalizmie wynika z faktu, że przywiązuje się nadmierne znaczenie do określeń wyrosłych w innych warunkach historycznych i nie bierze się pod uwagę, że podatki są złożonymi zjawiskami historycznymi, że w zmienionych warunkach społeczno-gospodarczych nie mogą one nie podlegać ewolucji. Nie można stosować wciąż bez zmian sztywnych pojęć w warunkach, gdy okazuje się, że odnośne zjawiska ulegają zmianom.

W świetle doświadczeń, jakie uzyskaliśmy w okresie sześćdziesięciu lat rozwoju gospodarki socjalistycznej można pokusić się o odróżnienie istotnych trwałych cech podatku, które wytrzymały próbę życia, od innych zmiennych jego cech, które występowały w dotychczasowych określeniach podatku.

Do tych trwałych, ponadustrojowych i ponadczasowych cech podatku można zaliczyć: jednostronność, bezzwrotność, obowiązkowość i ogólność. Podatek jest świadczeniem jednostronnym, a więc nie związanym z żadnym innym świadczeniem wzajemnym. Podatek jest świadczeniem bezzwrotnym, a więc polega na definitywnym przekazaniu odnośnych wartości. Obowiązkowość oznacza, że świadczenia podatkowe są oparte na władczych uprawnieniach państwa lub innych jednostek publicznych. W konsekwencji świadczenia podatkowe mogą być egzekwowane przy zastosowaniu przymusu. Wreszcie przez ogólność świadczeń podatkowych należy rozumieć, że świadczenia te są oparte na ogólnych normach prawnych, a w konsekwencji każda jednostka znajdująca się w określanych przez prawo sytuacjach faktycznych obowiązana jest do świadczeń podatkowych w wysokości i na zasadach w normach tych określonych.

Do zmiennych historycznie cech podatku należą między innymi jego pieniężny charakter, jego podmiotowość i wiele innych. Tak więc pieniężny charakter świadczeń podatkowych jest charakterystyczny dla współczesnych państw zarówno kapitalistycznych, jak i socjalistycznych z uwagi na towarowo-pięniężny charakter ich gospodarki. Bywały jednak, a nawet zdarzają się współcześnie, aczkolwiek niezbyt często, podatki wymierzane i pobierane w naturze. Nie jest również cechą trwałą podatku, że jego podmiotem uprawnionym jest państwo, gdyż w grę mogą wchodzić także inne podmioty, które mają uprawnienia o charakterze władczym (panujący, kościół, różnego rodzaju jednostki terytorialne itd.). Nie jest również cechą trwałą podatków, że ich podmiotami zobowiązanymi do świadczeń są obywatele, gdyż pobierane są także podatki od osób prawnych i różnych jednostek nie mających osobowości prawnej, a zwłaszcza jednostek państwowych.

II. TEORIA I PRAKTYKA W ODNIESIENIU DO PODATKÓW W SOCJALIZMIE

Marks i Engels interesowali się podatkami przede wszystkim pod kątem widzenia ich roli i zadań w ustroju kapitalistycznym. Wysuwając postulaty reform podatkowych traktowali je jako jeden z elementów walki klasowej toczonej na gruncie istniejących kapitalistycznych stosunków społeczno-gospodarczych⁴.

Wybiegając w przyszłość i tworząc wizję przyszłego ustroju socjalistycznego Marks zwalczał lassalowską koncepcję „nieokrojonego dochodu z pracy”. Wskazywał on na potrzebę przeznaczenia części produktu spo-

⁴ Por. A. Tribus, *Nalogi kak orudie ekonomической politiki*, Baku 1925, s. 168. Wskazuje on np., że Engels radzi robotnikom niemieckim politykę wysokich cel ochronnych, a Marks robotnikom angielskim walkę o wolny handel. Takie odmienne podejście, stwierdza Tribus, wynika z faktu, że problemy polityki finansowej są dla Marksa i Engelsa problemami rewolucyjnej praktyki.

łecznego na rozszerzenie produkcji, na różnego rodzaju rezerwy, na szkolnictwo, urzędnia zdrowotne i inne podobne zadania, na utrzymanie niezdolnych do pracy itd.⁵ Nie określał on jednak form i zasad podziału produktu społecznego w przyszłym społeczeństwie socjalistycznym, pozostawiając te sprawy do rozwiązania samemu życiu.

Podobnie Engels, przewidując w ustroju socjalistycznym zastąpienie społecznej anarchii produkcji społecznie planowym regulowaniem produkcji, a kapitalistycznego sposobu przywłaszczania przez sposób „przywłaszczania produktów, ugruntowany w samej naturze nowoczesnych środków produkcji: z jednej strony, przez bezpośrednie społeczne przywłaszczanie produktów jako środków utrzymania i rozszerzenia produkcji, z drugiej przez bezpośrednie indywidualne przywłaszczanie produktów jako środków do życia i użycia”⁶, nie rozwijał sposobu przywłaszczania produktów w przyszłym ustroju socjalistycznym, a nawet przeciwnie krytykował celowość zbyt szczegółowego jego określania na przyszłość, w oderwaniu od konkretnych warunków miejsca i czasu⁷. Uznanie przez Marksa i Engelsa potrzeby progresywnego opodatkowania w okresie przejściowym⁸ dotyczy prywatnych dochodów i majątków, a więc odnosi się do wstępnej fazy budownictwa socjalistycznego. Wysunięta zaś przez Engelsa na innym miejscu teza zniesienia podatków w przyszłości nie określa warunków, w jakich ma to się dokonać⁹.

Również Lenin poświęcając wiele uwagi bieżącym zagadnieniom opodatkowania prywatnych dochodów i majątków w ZSRR w pierwszych latach po rewolucja, a w szczególności postulując wprowadzenie w odniesieniu do własności prywatnej progresywnych podatków — dochodowego i majątkowego¹⁰ — niewiele się zajmuje dalszą przyszłością, a zwłaszcza zagadnieniem świadczeń na rzecz budżetu państwa ze strony jednostek państwowych. Stwierdza on wprawdzie, że „w epoce dyktatury proletariatu i państwowej własności najważniejszych środków produkcji finanse państwa muszą się opierać na bezpośrednim przekazywaniu pewnej części dochodów z rozmaitych monopolii państwowych na potrzeby państwa”¹¹, nie precyzuje jednak w jaki sposób ma się dokonywać to bezpośrednie przekazywanie.

W literaturze finansowej zagadnienie podatków w socjalizmie wywołało wiele sporów. Podczas gdy jedni negują w ogóle możliwość istnienia podatków w socjalizmie, inni uznają je za pożyteczny instrument realizacji określonych celów finansowych, gospodarczych czy społecznych,

⁵ K. Marks, *Krytyka Programu Gotajskiego*, Warszawa 1948, s. 19.

⁶ F. Engels, *Anty-Düring*, Warszawa 1949, s. 275.

⁷ K. Marks i F. Engels, *Soczinienija*, t. 28, Moskwa 1940, s. 232 - 233.

⁸ K. Marks i F. Engels, *Soczinienija* t. 8, Moskwa 1930, s. 311 oraz *Soczinienija*, t. 3, Moskwa 1929, s. 282 - 283.

⁹ K. Marks i F. Engels, *Dziela wybrane*, t. 1, Warszawa 1949, s. 113.

¹⁰ W. Lenin, *Dziela*, t. 27, Warszawa 1954, s. 257-258.

¹¹ W. Lenin, *Dziela*, t. 29, Warszawa 1956, s. 123.

a jeszcze inni za obiektywnie niezbędne zjawisko w socjalistycznej ekonomice. Rozbieżności te występują zresztą zarówno w literaturze zachodniej, jak i socjalistycznej. Wiele z tych rozbieżności mogłoby zostać usuniętych przez ściśle ustalenie zjawisk podatkowych i związanych z tym pojęć.

Przede wszystkim trzeba więc stwierdzić, że we wszystkich państwach socjalistycznych występuje w pewnych rozmiarach prywatna własność środków produkcji i w konsekwencji przymusowe przejmowanie przez państwo socjalistyczne za pośrednictwem podatków części dochodów uzyskiwanych w ramach układów pozasocjalistycznych. Jednak nie te ostatnie zjawiska są charakterystyczne dla społeczeństwa socjalistycznego, nie one budzą wątpliwości. Kontrowersje występują przede wszystkim wówczas, gdy przechodzi się na płaszczyznę rozważań dotyczących stosunków w ramach własności społecznej.

Analizę należy rozpocząć od uproszczonego teoretycznego schematu gospodarki socjalistycznej. Zakładając państwową własność wszelkich środków produkcji sprowadzamy w konsekwencji dochody pierwotne, uzyskiwane w toku produkcji, do dochodów państwa, realizowanych przez określone państwowe jednostki gospodarcze i dochodów zatrudnionych w nich pracowników. Organy budżetowe, gromadzące zasoby budżetowe, muszą przejmować część dochodów bądź od państwowych jednostek gospodarczych (produkcyjnych), bądź od zatrudnionych w nich pracowników, bądź też od jednych i drugich.

Gdyby przyjąć, że państwo socjalistyczne przejmuje do budżetu państwowego w trybie przymusowym i na zasadach ogólnych część dochodów omawianych pracowników, zatrudnionych w przedsiębiorstwach państwowych, wówczas podatkowy charakter tych świadczeń nie budziłby wątpliwości. Jednakże są autorzy, którzy negują potrzebę sięgania przez państwo socjalistyczne do dochodów osób zatrudnionych w jednostkach państwowych, uważając tym samym za udowodnioną tezę o zbędności podatków w ustroju socjalistycznym. Już przed blisko sześćdziesięciu laty Bucharin twierdził, że skoro w socjalizmie dochód obywateli będzie pochodził jedynie z pracy, to zamiast opodatkowania wynagrodzeń prostsze będzie ich odpowiednie zmniejszenie. W miarę więc zaniku majątku prywatnego jako źródła prywatnych dochodów, będzie obumierał system podatkowy¹². Obecnie w literaturze finansowej w podobny sposób podnosi się tę sprawę stwierdzając, że „przy pełnym ilościowo i jakościowo społecznieniu środków produkcji nie ma [...] obiektywnej konieczności sięgania przez państwo do dochodu już podzielonego, do zasobów obywateli”, że „tym samym odpada obiektywna konieczność podatku”¹³.

¹² N. Bucharin, *Das Programm der Kommunisten (Bolschewiki)*, Berlin 1919, s. 75.

¹³ K. Ostrowski, *Zagadnienie istoty i celowości podatków od gospodarki państwowej*. Państwo i Prawo 1957, nr 2, s. 304-305.

Czy można jednak czynić znak równości między stwierdzeniem niecelowości opodatkowania ludności, a zniknięciem podatków w socjalizmie? Przecież już Lenin, jak to wyżej wspomniano, stwierdził, że w warunkach państwowej własności środków produkcji, finanse państwa muszą się opierać na bezpośrednim przekazywaniu części dochodów jednostek państwowych. A więc państwo socjalistyczne, dla realizacji swych różnorodnych zadań, musi powołać szereg organów, między którymi istnieje podział kompetencji. W szczególności musi wyodrębnić organy budżetowe, których zadaniem jest gromadzenie i rozdział zasobów budżetowych oraz różne organy administracji gospodarczej i jednostki prowadzące działalność gospodarczą. Doświadczenia Związku Radzieckiego i innych państw socjalistycznych wykazały, że w zagadnieniach produkcji, nie tylko ze względów technicznych, ale również ze względów ekonomicznych, niezbędna jest specjalizacja jednostek gospodarczych, ich organizacyjne wyodrębnienie, określony zakres decyzji i odpowiedzialności tych jednostek. W konsekwencji, na tle gromadzenia i rozdziału zasobów budżetowych państwa socjalistycznego, między organami budżetowymi a innymi państwowymi jednostkami, zwłaszcza zaś jednostkami gospodarczymi, powstają różno/rodne stosunki prawne i ekonomiczne. Powstaje pytanie, czy wśród tych stosunków jest również miejsce dla stosunków, które można by określić mianem podatkowych?

Odpowiedzi na to pytanie jest wiele i są one bardzo zróżnicowane. W szczególności często odmienne są w tym względzie poglądy i ich przesłanki wśród prawników i ekonomistów. Pierwsi formułując pojęcie podatku określają je jako instytucję prawną, drudzy formułując analogiczne pojęcie mówią o kategorii ekonomicznej¹⁴. Różnice te wynikają ze złożonego charakteru zjawisk podatkowych jako zjawisk ekonomiczno-prawnych.

III. EKONOMICZNO-PRAWNY CHARAKTER PODATKU

Podatek jako pojęcie abstrakcyjne wyraża pewne ogólne właściwości wspólne określonej grupie stosunków ekonomicznych podziału¹⁵ i związanych z nimi ściśle stosunków prawnych. Podatek można bowiem zaliczyć do tej kategorii stosunków podziału, które nie są zależne bezpośrednio od stosunków produkcji, lecz są wynikiem nadbudowy danego sposobu produkcji¹⁶.

Wydaje się więc niewłaściwe jednostronne ujmowanie podatków jako

¹⁴ Por. H. Timm, *Steuern im Sozialismus*. Beiträge zur Finanzwissenschaft und zur Geldtheorie, Göttingen 1953, s. 70.

¹⁵ J. Chechliński, *Podatek jako ekonomiczna kategoria podziału*, *Finanse* 1960, nr 3, s. 35 i 39.

¹⁶ O. Lange, *Ekonomia polityczna*, t. 1, Warszawa 1959, s. 59.

zjawiska o charakterze prawnym¹⁷, podobnie jak niewłaściwe jest rozpatrywanie wyłącznie ekonomiki podatku w oderwaniu od ich prawno-organizacyjnych elementów¹⁸. W literaturze finansowej często na tym tle powstają nieporozumienia¹⁹.

Nie można jednak również w tym przypadku nie dostrzegać, że spojrzenia ekonomisty i prawnika na zjawiska podatkowe nie są identyczne. Ekonomista np. dopatruje się podatku w przymusowej pożyczce państwowej, gdy jej spłata przez państwo zostaje zawieszona. Analogicznie traktowana jest inflacja objawiająca się we wzroście cen, a więc w obniżaniu się realnej wysokości dochodów ludności (w skali w jakiej korzysta z tego państwo)²⁰. Prawnik natomiast nie może pomijać w swych rozważaniach analizy konkretnych norm prawnych. Analizuje on przede wszystkim stosunki prawne powstające między podmiotami (uprawnionym i obowiązującym do świadczenia podatkowego). Prawnik odróżnia zatem podatek od innych pokrewnych pojęć w zależności od treści konkretnych norm prawnych.

Zjawiskiem nierzadkim jest określenie w normach prawnych świadczeń podatkowych mianem opłat, wpłat itp. i na odwrót nadawanie miana podatku świadczeniom, które nie mają cech podatku w świetle ustalonych przez naukę pojęć.

Jak z powyższych rozważań wynika, podatek jako kategoria ekonomiczna i jako instytucja prawna są to pojęcia różniące się od siebie, mimo że oba dotyczą jednolitego w swej istocie zjawiska ekonomiczno-prawnego. Jeżeli zatem trudno jest stworzyć jednolite pojęcie, które można by określić jako pojęcie ekonomiczno-prawne, to przynajmniej należy dojść do wniosku, że nie można poprzestać przy analizie zjawisk podatkowych na jednostronnych opiniach ekonomicznych lub prawnych. Dopiero powiązane ze sobą rozważania ekonomiczne i prawne umożliwiają wyjaśnienie istoty zjawisk podatkowych.

IV. PODATEK JAKO INSTYTUCJA PRAWNA

Dudzie częściej świadomi są wzajemnego oddziaływania na siebie przez różne czynności, w których przejawiają się stosunki prawne, natomiast rzadziej uświadamiają sobie istnienie stosunków ekonomicznych²¹. Dla-

¹⁷ Na co zwraca uwagę M. Laure (*Traité de politique fiscale*, Paris 1958, s. 331).

¹⁸ Przymus prawny jest jedną z cech podatku. Podkreśla to G. Jèze (*Cours de finances publiques*, Paris 1929, s. 232).

¹⁹ Np. W. Gerloff (op. cit.) stwierdza, że podatek jest „zjawiskiem ekonomiczno-historycznym” (*wirtschaftsgeschichtliche Erscheinung* — s. 249), a nieco dalej, że jest on „kategorią historycznoprawną” (*historisch-rechtlich*, s. 251).

²⁰ E. Bregiel, *Podatki, pożyczki i inflacja w służbie kapitalizmu*, Warszawa 1956, s. 190. Por. również T. Szturm de Sztrem, *Żywiolowość w opodatkowaniu. Podatek inflacyjny*. Warszawa 1924, s. 19 i nast.

²¹ O Lange, op. cit., s. 29.

tego też jest zrozumiałe, że nauka finansów znacznie wcześniej zajęła się podatkami jako instytucją prawną niż jako kategorią ekonomiczną. Punktem wyjścia przy określaniu podatkowego charakteru świadczeń w ustroju kapitalistycznym jako instytucji prawnej było rozróżnienie dwóch rodzajów dochodów budżetowych, zależnie od tego, czy opierały się one na przepisach prawa prywatnego czy publicznego. Pierwsze to dochody prywatnogospodarcze, wynikające z działalności gospodarczej państwa, opartej na normach prawa prywatnego. Drugie, występujące przede wszystkim w postaci wpływów podatkowych, to dochody publicznoskarbowe, oparte na normach prawa publicznego.

W związku z trudnościami pokrycia podatkami stale wzrastających wydatków budżetowych, w nauce finansów od dawna były wysuwane postulaty rozszerzenia działalności gospodarczej państwa kapitalistycznego²² (aczkolwiek nie brak również opinii przeciwnych). Została nawet wysunięta teza, że ewolucja zmierza do przekształcenia państwa podatkowego w państwo-przedsiębiorcę. Stąd już tylko jeden krok do stwierdzenia: „Przypuśćmy znowu, że w jakimś państwie komunizm został zastosowany w całej skrajności. Wówczas w tym państwie nie będzie osobnej skarbowości, nie będzie podatków, bo może ono znać tylko jedną naukę o gospodarstwie państwowym, obejmującym całe życie gospodarcze”²³. Państwo podatkowe ma więc stać się państwem-przedsiębiorcą w warunkach pełnego upaństwowienia środków produkcji. Miejsce podatków zastąpią dochody prywatnogospodarcze z własności państwowej²⁴. „Jakież byłby cel opodatkowania w warunkach olbrzymiego dopływu dochodów z własności społecznej ?” zapytuje ówczesna nauka finansów²⁵.

Rodzą się jednak także wśród prawników wątpliwości. Wskazuje się przede wszystkim, że przeciwstawianie państwa podatkowego państwu-przedsiębiorcy jest możliwe w warunkach wolnorynkowych. Państwo kapitalistyczne uzyskuje środki pieniężne dla realizacji swych zadań bądź drogą przymusu, jako dochody publicznoskarbowe, bądź włączając się do wolnej gry sił ekonomicznych w charakterze przedsiębiorcy jako dochody prywatnogospodarcze²⁶. Przeniesienie odnośnych pojęć w inne warunki gospodarowania jest niewłaściwe.

Po wtóre, już w warunkach gospodarki kapitalistycznej powstaje problem z monopolami państwowymi. Mogą one tracić swój prywatnogospodarczy charakter, a odnośne dochody monopolowe tracą również swój charakter dochodów prywatnogospodarczych. Podatkowy, przymusowy

²² R. Goldscheid, *Staatssozialismus oder Staatskapitalismus*, Leipzig 1917 oraz R. Goldscheid, *Sozialisierung der Wirtschaft oder Staatsbankrott*, Leipzig 1919.

²³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 10 - 11.

²⁴ R. Kerschagl, *Finanzwissenschaft. Abriss der Steuerlehre*. Berlin 1935, s. 26.

²⁵ R. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, Paris 1912, s. 97 i 104.

²⁶ H. Sultan, *Über das Verhältnis von Steuerstaat und Unternehmerstaat*. Beiträge zur Finanzwissenschaft, t. 1, Tübingen 1928, s. 417.

charakter tych dochodów jest szczególnie wyraźny przy monopolach fiskalnych. Prawnik rozróżnia więc dochody prywatnogospodarcze i dochody publicznoskarbowe z monopoli w zależności od charakteru prawnego monopolu (*private Monopolstellung* lub *öffentlich-rechtliche Monopolstellung*)²⁷.

Podobnie z punktu widzenia prawnego przedstawia się zagadnienie komercjalizacji. Budżet państwa kapitalistycznego przejmując zyski przedsiębiorstw państwowych uzyskuje dochody prywatnogospodarcze. Jeśli jednak dane przedsiębiorstwo nadal prowadząc swą działalność gospodarczą zostaje skomercjalizowane i budżet nie przejmuje już całości czy części jego zysków, lecz jest ono zobowiązane, podobnie jak przedsiębiorstwa niepaństwowe, do określonych obowiązkowych świadczeń ustalanych na podstawie dochodu, obrotu lub innych podobnych zjawisk gospodarczych, wówczas świadczenia te uznaje się za świadczenia podatkowe²⁸. Na tle tych różnorodnych zjawisk wskazuje się w literaturze zachodniej na zacieranie się w kapitalizmie granic podziału między przedsiębiorstwami prywatnymi i publicznymi²⁹.

W ustroju socjalistycznym, w zmienionych warunkach społeczno-gospodarczych, trudno jest nadal przeciwstawiać sobie dochody publicznoskarbowe i prywatnogospodarcze. Działalność gospodarcza państwa nie może tu polegać, jak to ma zasadniczo miejsce w kapitalizmie, na włączeniu się państwa do gospodarki rynkowej. Działalność gospodarcza państwa socjalistycznego opiera się na ogólnonarodowych planach gospodarczych i prowadzona jest w interesie całego społeczeństwa. Nie opiera się ona na normach prawa prywatnego przeciwstawnych normom prawa publicznego.

W ustroju socjalistycznym zaciera się podział prawa na prywatne i publiczne. Rozróżnienie między dochodami prywatnogospodarczymi i publicznoskarbowymi straciło tu rację bytu. Powstaje więc zagadnienie określenia, z prawnego punktu widzenia, charakteru dochodów budżetowych pochodzących z przedsiębiorstw socjalistycznych, a w szczególności z przedsiębiorstw państwowych. Praktyka gospodarki socjalistycznej wykazała, że najlepszą formą organizacji działalności gospodarczej państwa socjalistycznego jest organizacyjnoprawne wyodrębnienie państwowych jednostek gospodarczych działających w ramach ogólnonarodowych planów gospodarczych „na zasadach rozrachunku gospodarczego”³⁰.

To organizacyjnoprawne wyodrębnienie państwowych jednostek gos-

²⁷ A. Amonn, *Die Einnahmen aus privat- und öffentlich-wirtschaftlichen Unternehmungen*. Handbuch der Finanzwissenschaft, t. 1, Tübingen 1926, s. 334-335.

²⁸ F. Neumark, *Vom Wesen der Besteuerung. Beiträge zur Finanzwissenschaft und zur Geldtheorie*. Göttingen 1953, s. 11.

²⁹ Por. U. Hicks, *Public finance*. London 1948, s. 6.

³⁰ Szerzej pisze o tym M. Weralski, *Prawnofinansowe zagadnienia przedsiębiorstw socjalistycznych*, Warszawa 1969, s. 24 - 37.

podarczych stwarza konieczność prawnego określenia warunków i zasad wyposażania tych jednostek w środki finansowe i materialne oraz przejmowania przez budżet państwa części ich dochodów. Organy budżetowe, wobec prawnoorganizacyjnego wyodrębnienia państwowych jednostek gospodarczych oraz upoważnienia ich do dysponowania wyodrębnioną częścią majątku państwowego, przy przejmowaniu od tych jednostek części ich dochodów muszą występować jako odrębny podmiot prawny. Stosunek organów budżetowych do wyodrębnionych prawnie państwowych jednostek gospodarczych musi kształtować się nie na zasadach równorzędności, lecz podporządkowania tych wyodrębnionych jednostek państwowych określonym organom państwowej administracji finansowej. Ta nadrzędność organów finansowych w stosunku do państwowych jednostek gospodarczych w zakresie gospodarki finansowej przejawia się w oparciu stosunków między omawianymi organami i jednostkami państwowymi na przymusie prawnym³¹. Świadczenia państwowych jednostek gospodarczych na rzecz budżetu państwa muszą mieć nie tylko charakter obowiązkowy, ale również jednostronny i bezzwrotny. Muszą one opierać się na określonej podstawie prawnej, musi być określony podmiot zobowiązany do świadczenia i podmiot uprawniony do jego poboru, musi też być ustalona wysokość świadczenia, tryb i termin jego uiszczenia.

W ramach zatem jednolitej własności państwowej powstają pomiędzy określonymi jednostkami państwowymi (organami budżetowymi lub innymi jednostkami działającymi w ich imieniu, z jednej strony oraz państwowymi jednostkami gospodarczymi z drugiej strony) stosunki prawne, polegające na obowiązku dokonywania jednostronnych i bezzwrotnych świadczeń pieniężnych przez jedne jednostki na rzecz innych jednostek. Stosunki te trzeba zaliczyć do stosunków prawnopodatkowych. Praktyka zresztą nie waha się określać tych stosunków mianem podatków.

Jeśli na podstawie tych samych aktów normatywnych i na identycznych zasadach są pobierane przez organy budżetowe świadczenia od przedsiębiorstw spółdzielczych i państwowych, to dla prawnika w obu przypadkach zachodzi stosunek prawnofinansowy między odnośnymi organami budżetowymi z jednej strony i odnośnymi przedsiębiorstwami z drugiej strony. W obu przypadkach jest to stosunek prawnopodatkowy. Praw-

³¹ Por. F. Rzesnitzek, *Theorie und Entwicklung der Staatseinnahmen in der Deutschen Demokratischen Republik*, Berlin 1959, s. 21 - 22. Píše on „[...] również świadczenia przedsiębiorstw państwowych ze względów techniczno-organizacyjnych muszą przybrać prawną formę świadczeń obowiązkowych. Jest to niezbędne ponieważ musi być zapewniony dopływ do budżetu państwa stałych kwot w określonych terminach. Ponadto przedsiębiorstwa państwowe muszą znać rodzaj, zakres i terminy płatności swych zobowiązań względem budżetu państwa (zasada rozrachunku gospodarczego). Wreszcie konieczne jest, w przypadku niewywiązywania się przez przedsiębiorstwa państwowe ze swych zobowiązań wobec budżetu państwa, zastosowanie wobec nich odpowiednich sankcji prawnych”.

nik, uogólniając w jednolitych ogólnych normach prawnych konkretne stosunki powstające w toku wymiaru i poboru tych świadczeń pomiędzy organami budżetowymi a przedsiębiorstwami spółdzielczymi lub też państwowymi, nie widział żadnych takich podstawowych różnic w elementach prawnych tych stosunków, które by uzasadniały celowość odmiennego ujęcia w normach prawnych opodatkowania przedsiębiorstw spółdzielczych i państwowych.

Istnienie między poszczególnymi organami czy jednostkami państwowymi stosunków prawnych analogicznych do stosunków prawnych między organami państwa i jednostkami pozapaństwowymi jest zjawiskiem dość często występującym w prawie państw socjalistycznych³².

Socjalistyczna nauka prawa finansowego stoi więc w zasadzie na gruncie podatkowego charakteru przymusowych świadczeń uiszczanych w ustroju socjalistycznym przez państwowe jednostki gospodarcze do budżetu państwowego³³. Jeżeli nawet w świetle klasycznej definicji podatku jako „ciężaru, który ponoszą gospodarstwa istniejące poza państwem”, powstają wątpliwości co do tego, jak należy traktować przymusowe wpłaty państwowych jednostek gospodarczych na rzecz budżetu państwa, to trzeba rozstrzygnąć tę wątpliwość na gruncie prawa nie przez odmawianie omawianym świadczeniom charakteru podatkowego, lecz przez uznanie potrzeby zmiany określenia podatku w kierunku objęcia tym określeniem również podatków opłacanych przez jednostki państwowe³⁴.

W jednolitym stanowisku socjalistycznej literatury prawniczej pewne wahania wprowadziły dopiero znane sformułowania o rozróżnianiu w socjalizmie towarów w ścisłym tego słowa znaczeniu i towarów zachowujących zewnętrzną powłokę towarową³⁵. Określenie „zewnętrzna powłoka” przeniesione na teren socjalistycznej nauki prawa finansowego prowadzi do przyznania podatkom opłacanym w socjalizmie przez państwowe jednostki gospodarcze jedynie „zewnętrznej powłoki podatku”³⁶, a stąd już tylko jeden krok do odmowy im w ogóle charakteru podatkowego³⁷.

³² Por. np. M. Jaroszyński, M. Zimmerman, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne*. Warszawa 1956, s. 328.

³³ Por. *Finansowe prawo*, Moskwa 1946, s. 64; N. Rowiński, *Budżet państwowy ZSRR*, t. 2, Warszawa 1951, s. 15; M. A. Gurwicz, *Sowietskoje finansowe prawo*, Moskwa 1954, s. 176; S. D. Cypkin, *Prawowe regulowanie relacji podatkowych w ZSRR*, Moskwa 1955, s. 10 i 15; *Juridyczny słownik*, t. 1, Moskwa 1956, s. 612 (hasło „nałogi”); *Az adozas alapkerdesei*, Budapeszt 1959, s. 250; *Dwugłos o książce prof. N. N. Rowińskiego, Budżet państwowy ZSRR*, Państwo i Prawo 1953, nr 2, s. 277.

³⁴ Por. S. Rozmaryn, *Podatek i prawo*. Państwo i Prawo 1974 nr 9, s. 43 - 49.

³⁵ J. Stalin, *Ekonomiczne problemy socjalizmu w ZSRR*, Warszawa 1952, s. 58.

³⁶ Por. *Prawo finansowe* (pod red. L. Kurowskiego), Warszawa 1955, s. 311.

³⁷ Por. K. Ostrowski, op. cit., s. 307; E. Rowiński, *Sowietskoje finansowe prawo*, Moskwa 1957, s. 99.

Takie jednak rozwiązanie jest niesłuszne. Wiadomo, że podatek jest kategorią historyczną. Ulega on stałym zmianom. Czy te wszystkie zmiany uzasadniały potrzebę szukania odmiennych pojęć dla tych ulegających zmianom zjawisk? Wiele instytucji prawnych występujących w ustroju kapitalistycznym spełnia z powodzeniem nowe zadania w nowych warunkach społeczno-gospodarczych, służąc socjalistycznemu budownictwu. Nie ulega np. wątpliwości, że funkcje banków socjalistycznych daleko odbiegają od funkcji banków kapitalistycznych, a jednak nie postuluje się zmiany nazwy. Podobnie jest z kredytem i pieniądzem. Były także głosy o „zewnątrznej powłoce pieniądza”. Wskazywano, że pieniądz funkcjonujący w sferze produkcji nietowarowej jest pieniądzem jedynie „formalnie, lecz nie ze swej istoty”³⁸, ale mimo to nie wysuwano potrzeby zmiany tego pojęcia. Nie w zmianie określenia leży więc punkt ciężkości zagadnienia, lecz w naukowej analizie zmierzającej do ustalenia, na czym polega odrębność odnośnych instytucji prawnych w nowych warunkach ustrojowych. Nauka prawa, określając mianem podatków wszelkie świadczenia pobierane przez budżet państwa, które mają charakter obowiązkowy, jednostronny, bezzwrotny i ogólny, musi zaliczyć do podatków również odpowiadające tym warunkom świadczenia pobierane od przedsiębiorstw państwowych jako odrębnych podmiotów w stosunkach prawnofinansowych powstających w związku z tymi świadczeniami. W najnowszej socjalistycznej literaturze prawnofinansowej zaczyna ponownie przeważać pogląd o podatkowym charakterze omawianych świadczeń dokonywanych przez państwowe jednostki gospodarcze na rzecz budżetu państwowego³⁹.

Warto też zwrócić uwagę na rozszerzający się stopniowo zakres pojęcia „-podatek” w obowiązujących aktach normatywnych w zakresie prawa finansowego w wielu państwach socjalistycznych w odniesieniu do świadczeń budżetowych dokonywanych przez państwowe jednostki gospodarcze. Przez wiele lat za przykładem Związku Radzieckiego tolerowane było określenie „podatek” jedynie w odniesieniu do opodatkowania obrotu przedsiębiorstw państwowych. Ostatnio jednak w poszczególnych państwach socjalistycznych, w miarę jak omawiane obowiązkowe świadczenia stają się istotnym elementem ekonomiczno-finansowego systemu

³⁸ Por. krytykę tych poglądów w pracy J. Kronroda, *Pieniądz w społeczeństwie socjalistycznym*, Warszawa 1956, s. 162 - 163.

³⁹ Por. L. Adam, K. Jandy Jędrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe*, z. 2, Warszawa 1965, s. 100 - 102; A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1972, s. 105 i 116; E. Drgas i J. Głuchowski, *Finanse i prawo finansowe*, Toruń 1973, s. 45; N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw socjalistycznych*, Warszawa 1975, s. 432 i nast.; M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 180 i nast. Nie uznaje jednak podatkowego charakteru tych świadczeń L. Kurowski (*Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 148). Pośrednie stanowisko zajmuje K. Ostrowski (*Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 139- 143) mówiąc o „analogii do stosunków prawnopodatkowych”.

państwowych jednostek gospodarczych, coraz szerzej pojawia się określenie „podatek”. Tak więc w Bułgarii obok podatku obrotowego pojawiają się podatki (*dank*): od zysku i od funduszków produkcyjnych. Na Węgrzech określenie „podatek” (*ado*) występuje w szerokim zakresie jako podatek od płac, podatek produkcyjny, podatek budowlano-montażowy, podatek od zysku itd. W Rumunii obok podatku (*impozitul*) obrotowego stosowany jest podatek wyrównawczy, szeroki jest zakres tego pojęcia (*porez*) w Jugosławii. Wreszcie rozszerza się zakres jego zastosowania także w Polsce, że wspomniemy poza podatkiem obrotowym także podatek od funduszu płac, podatek od zysku i podatek od funduszu przedsiębiorstwa⁴⁰.

Jest rzeczą charakterystyczną, że pojęcie podatku stosowane w odniesieniu do świadczeń przedsiębiorstw państwowych, uiszczanych w ustroju socjalistycznym na rzecz budżetu państwowego, nie budzi zastrzeżeń także we współczesnej literaturze prawnofinansowej na Zachodzie⁴¹.

V. PODATEK JAKO ZJAWISKO EKONOMICZNE POWIĄZANE Z INNYMI ZJAWISKAMI EKONOMICZNYMI W WARUNKACH SOCJALIZMU

Ekonomiści na Zachodzie od dawna interesowali się ekonomiką socjalistyczną, a zwłaszcza zagadnieniami cen i rachunku ekonomicznego w ustroju socjalistycznym. W krańcowym ujęciu L. Mises twierdził, że w ustroju socjalistycznym, w warunkach pełnego uspołecznienia środków produkcji, żadne dobra produkcyjne nie mogą się stać przedmiotem wymiany. Brak rynku uniemożliwi ustalenie ich wartości. Produkcja socjalistyczna nie może się przeto kierować względami gospodarności, zaś gospodarka socjalistyczna nie może być racjonalna⁴². W konsekwencji w ustroju socjalistycznym nie ma mowy o opodatkowaniu jako o metodzie „wtargnięcia” w gospodarke jednostki, jako o instrumencie oddziaływania na ceny i płace, zysk, stopę procentową i rentę. Tylko w warunkach istnienia prywatnej własności środków produkcji, w warunkach gospodarki rynkowej można mówić o podatku jako o kategorii ekonomicznej. W ustroju socjalistycznym nie ma więc mowy o polityce podatkowej⁴³. Wprawdzie tak wyraźne sformułowanie problemu pojawia się dopiero w latach dwudziestych i trzydziestych naszego stulecia, jednak już **pół** wieku wcześniej tej samej myśli można się dopatrywać w stwierdzeniu, że

⁴⁰ Szczegółowo zakres zastosowania pojęcia „podatek” w ustawodawstwie państw socjalistycznych przedstawiony został w pracy zbiorowej (pod red. M. Weralskiego) *Systemy dochodów budżetowych od państwowych przedsiębiorstw przemysłowych w państwach socjalistycznych*, t. 1, Warszawa 1975.

⁴¹ Por. H. Sultan, *Finanzwissenschaft und Soziologie*, Handbuch der Finanzwissenschaft, t. 1, Tübingen 1952, s. 95.

⁴² L. Mises, *Die Wirtschaftsrechnung im sozialistischen Gemeinwesen*. Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik 1920/21, t. 47, s. 86-121.

⁴³ L. Mises, *Die Gemeinwirtschaft*, Jena 1932, s. 457.

„jeśliby kiedyś został zrealizowany ustrój socjalistyczny, to będzie się charakteryzował zanikiem podatków, tak jak charakterystyczne są one dla gospodarki finansowej okresu liberalizmu; socjalizm bowiem zgodnie ze swymi założeniami, kształtowałby produkcję i podział na zasadach społecznych, a więc publicznych, tak jak obecnie kapitalizm kształtuje je jednostronnie na zasadach prywatnogospodarczych i prywatnoprawnych”⁴⁴. Poglądy Misesa nie były odosobnione. Znalazły one pewien odźwięk w nauce ekonomii i nauce finansów⁴⁵.

Nie te jednak poglądy są reprezentatywne dla współczesnej zachodniej nauki finansów. Wprawdzie zaleca ona różne schematy dla organizacyjnych rozwiązań socjalistycznej gospodarki⁴⁶, wprawdzie podatki, zależnie od przyjętych rozwiązań mają spełniać różną rolę gospodarczą i społeczną, jednak odrzucając abstrakcyjną koncepcję w pełni odgórnie kierowanej socjalistycznej gospodarki, uznaje ona niemal powszechnie celowość podatków w socjalistycznym mechanizmie gospodarczym. Zgodnie z tymi poglądami, podatki obciążające państwowe jednostki gospodarcze mogą mieć na celu doprowadzenie do stanu równowagi popytu na siłę roboczą. Ich założeniem może być likwidacja renty w jednostkach państwowych prowadzących gospodarkę w warunkach korzystniejszych niż inne jednostki. Mogą one także służyć regulowaniu procesów konsumpcji. Mogą one także służyć jako mechanizm stabilizujący rynek pracy i regulujący poziom produkcji określonych gałęzi gospodarki itp. We wszystkich tych przypadkach podatki są instrumentami ekonomicznymi mającymi określony związek z innymi zjawiskami ekonomicznymi, jak ceny, płace, renta i inne⁴⁷.

⁴⁴ A. Schäfle, *Die Grundsätze der Steuerpolitik*. Tübingen 1880, s. 19.

⁴⁵ „W miarę jak będzie rozwijała się społeczna gospodarka, produkująca nie dla rynku, lecz w oparciu o uspołecznione środki produkcji i bezpośrednio dla społeczeństwa, tracić będzie równocześnie na znaczeniu gospodarka podatkowa, aby wreszcie prawdopodobnie całkowicie zniknąć”, stwierdza W. Gerloff (*Steuerwirtschaft und Sozialismus*. Archiv für die Geschichte des Sozialismus und der Arbeiterbewegung, Leipzig 1922, s. 327 - 328). „Wraz z państwem burżuazyjnym powinny zniknąć podatki” stwierdza J. S. Schumpeter (*Capitalism, Socialism and Democracy*, London 1944, s. 198-199). Będą one zbędne skoro odpowiedni organ centralny będzie kontrolował wszystkie źródła dochodów.

⁴⁶ Od pełnego rynku socjalistycznego według koncepcji H. D. Dickinsona (*Price Formation in a Socialist Community*. Economic Journal, June 1933, s. 237 - 250) do metody „kolejnych prób”, wysuniętej jeszcze przed blisko czterdziestu laty przez O. Langego (O. Lange, F. M. Taylor, *On the Economic Theory of Socialism*, Minneapolis 1938).

⁴⁷ Por. A. Bergson, *Socialist Economics. A Survey of Contemporary Economics*. Philadelphia—Toronto 1949, s. 412-448; H. Timm, *Steuern im Sozialismus*, op. cit., s. 66 - 93; M. Dobb, *Teoria ekonomii a socjalizm*, Warszawa 1958, s. 65 - 170; J. Robinson, *Some Reflections on the Philosophy of Prices*. Manchester School of Economics and Social Studies 1958 nr 2, (przedruk fragmentów w *Życiu Gospodarczym* 1959 nr 37).

Jak na tle tych kontrowersji wygląda rzeczywistość? Praktyka gospodarki socjalistycznej wykazała, że centralne kierowanie procesami produkcji i podziału, bez węższego czy szerszego marginesu swobody poszczególnych państwowych jednostek gospodarujących, swobody wyboru ze strony konsumenta, swobody wyboru pracy, jest nierealne. Konieczne jest w gospodarce socjalistycznej liczenie się z obiektywnymi prawidłowościami. Ich działanie musi być brane pod uwagę przy organizacji procesów produkcji, wymiany, podziału i spożycia. Nauka stwierdziła jednak możliwość świadomego kształtowania takiego układu stosunków ekonomicznych w socjalizmie, w którym działanie praw ekonomicznych odbywa się w sposób przez człowieka zamierzony⁴⁸.

Likwidacja prywatnej własności środków produkcji nie wystarcza sama przez się do zniesienia produkcji towarowej, nawet gdyby przejawiała się ona w całkowitym upaństwowieniu. Do tego konieczny jest jeszcze „długotrwały proces rozwoju gospodarki socjalistycznej, aż popłynie obfitość dóbr i stanie się możliwy ich bezpośredni podział”⁴⁹. Dopóki zaś istnieje produkcja towarowa i właściwe jej prawo wartości, należy się liczyć z jego wymogami. Konieczne jest zatem w socjalizmie, jak to zresztą przewidywał Marks, określanie w praktyce wartości nowo wytwarzanych produktów i usług⁵⁰. Ceny, koszty, płace, a także podatki nie są tylko pustymi zewnętrznymi formami przejawiania się zjawisk, lecz same stanowią zjawiska ekonomiczne. Istnieją pomiędzy tymi zjawiskami określone ekonomiczne związki. Ich rola jest inna w ustroju socjalistycznym niż w ustroju kapitalistycznym, ale to wymaga właśnie analizy.

Nie ulega wątpliwości, że w ustroju socjalistycznym nie może być mowy o oddziaływaniu podatków za pośrednictwem rynku na ceny, płace, zysk, rentę czy stopę procentową w takim zakresie, jak to ma miejsce w kapitalizmie. Jednak nie można nie dostrzegać związków ekonomicznych zachodzących między podatkami opłacanymi przez państwowe jednostki gospodarcze a cenami, płacami, zyskami, rentownością tych jednostek i innymi zjawiskami ekonomicznymi. Związki te mają różny charakter w zależności od przyjętego modelu gospodarki socjalistycznej, inny w gospodarce radzieckiej i inny w gospodarce węgierskiej, a jeszcze inny w gospodarce polskiej. Wprawdzie w warunkach reglamentacji cen w socjalizmie przez odpowiednie organy państwowe, trudno mówić o wpływie podatków na kształtowanie się cen, tak jak to się zwykło mówić o podatkach pośrednich w kapitalizmie. Jednak nie można nie zauważyć, że ceny są w socjalizmie reglamentowane między innymi również z uwzględnieniem planowanych zysków przedsiębiorstw i kwot przeznaczonych na

⁴⁸ Por. O. Lange, *Charakter i działanie praw ekonomicznych*, Ekonomista 1958 nr 6, s. 1338 - 1339.

⁴⁹ Por. S. G. Strumilin, *O socjalistycznym sposobie produkcji*, Ekonomista 1959 nr 2, s. 252 - 253.

⁵⁰ K. Marks, F. Engels, *Soczinienija*, t. 19, cz. 2, Moskwa 1947, s. 419.

scentralizowane zasoby finansowe, a więc również i podatków opłacanych przez państwowe jednostki gospodarcze, podatków, które muszą się w tych cenach mieścić.

Ceny ustalane są w równej mierze na podstawie społecznych kosztów produkcji, kształtowania się podaży i popytu i innych społeczno-gospodarczych przesłanek, co i na wysokości dochodu pieniężnego państwowych jednostek gospodarczych, który ma być oddany do dyspozycji organów budżetowych.

W praktyce gospodarki socjalistycznej występują niekiedy przypadki zaspokajania potrzeb budżetowych państwa przez odpowiednią podwyżkę cen. Ustalenie cen na nowym poziomie następuje w tym przypadku przede wszystkim pod kątem widzenia wysokości podatku. Wiadomo dalej z praktyki, że ustalanie stawek podatku obrotowego na różnym poziomie dla różnych asortymentów, w zależności od kształtowania się ich cen, może powodować ucieczkę od produkcji asortymentów niskorentownych do asortymentów wysokorentownych. Odpowiednia konstrukcja podatku zależy od tego, czy zabiera rentę przedsiębiorstw lepiej wyposażonych, czy też jej nie narusza, może oddziaływać na wielkość i kierunek inwestycji przedsiębiorstwa, oczywiście w takim zakresie, w jakim decyzje inwestycyjne są zależne od przedsiębiorstwa. Opodatkowanie funduszu płac może wpływać na politykę zatrudnienia i płac w takim zakresie, w jakim państwowa jednostka gospodarcza ma w tej dziedzinie swobodę decyzji. Przykłady tych wzajemnych związków między omawianymi zjawiskami ekonomicznymi można by mnożyć.

Wszystko to są oczywiście, w nowych warunkach społeczno-gospodarczych, zjawiska jakościowo nowe. Uspołecznienie środków produkcji umożliwia dyrektywne planowanie. Odmienne są założenia społeczne podatków⁵¹. Konieczne jest analizowanie ekonomicznych skutków podatków na tle wzajemnych związków zachodzących między podatkami a innymi zjawiskami ekonomicznymi, takimi jak ceny, płace, rentowność itp. w nowych warunkach społeczno-gospodarczych. W wyniku tej analizy konieczne jest ujawnienie nowej treści zjawisk podatkowych w ustroju socjalistycznym.

Nauka ekonomii politycznej socjalizmu zajmuje się w coraz szerszym zakresie analizą współzależności występujących w gospodarce socjalistycznej z uwzględnieniem wśród nich także podatków opłacanych przez państwowe jednostki gospodarcze⁵².

Socjalistyczna nauka, określając ekonomiczną kategorię „podatek” w warunkach socjalizmu, nie jest w swych poglądach jednolita. W la-

⁵¹ Por. F. Rzesnitzeck, op. cit., s. 24 i 34.

⁵² M. in. można tu powołać cyt. wyżej prace O. Langego oraz rozważania dotyczące roli podatków w socjalistycznej ekonomice J. Mujzela (*Przedsiębiorstwo socjalistyczne a rynek*, Warszawa 1966) i inne.

tach pięćdziesiątych przeważał pogląd, że obowiązkowe świadczenia państwowych jednostek gospodarczych na rzecz budżetu państwowego, nawet wówczas gdy są one przez obowiązujące prawnie przepisy określone mianem podatków, nie mogą być objęte ekonomiczną kategorią „podatku”, ponieważ nie wiążą się ze zmianą własności⁵³. Jedyne świadczenia obowiązkowe ludności lub ich zrzeszeń na rzecz państwa, jako związane ze zmianą własności, są podatkami z ekonomicznego punktu widzenia. Natomiast świadczenia dokonywane w ramach jednolitej własności państwowej nie są z ekonomicznego punktu widzenia podatkami. W stosunku do nich można co najwyżej mówić o formach lub metodach podatkowych⁵⁴. Państwo będąc właścicielem środków produkcji, uczestniczy w tym przypadku w podziale dochodu narodowego bezpośrednio, a nie przez podatki⁵⁵. To stanowisko można by odnieść jeszcze przed pół wiekiem do Kautskiego. Pisał on wówczas, że „społeczność, która posiada środki produkcji, nie potrzebuje żadnych podatków aby dojść do posiadania nadproduktu”, że przyszłe państwo socjalistyczne zamiast sięgać do nadwartości przez podatek lub pożyczkę, „będzie musiało samo stworzyć nadwartość”⁵⁶. Znalazło ono szeroką aprobatę w ówczesnej literaturze ekonomiczno-finansowej, a zwłaszcza w literaturze radzieckiej⁵⁷. Nawet autorzy, którzy jeszcze w latach czterdziestych używali pojęcia „podatek” dla określenia omawianych obowiązkowych świadczeń państwowych jednostek gospodarczych, od pojęcia tego odchodzili⁵⁸.

Odmawianie ekonomicznego charakteru podatkom opłacanym przez państwowe jednostki gospodarcze, na podstawie uzasadnienia braku zmian własnościowych nasuwa różne wątpliwości. Można więc przede wszystkim wskazać, że i w ustroju kapitalistycznym, a nawet jeszcze wcześniej, spotykamy się z opodatkowaniem własności państwowej. Socjalistyczna nauka finansów uzasadniała jednak uznanie świadczeń opłacanych przez przedsiębiorstwa państwowe na rzecz budżetu państwowego w kapitalizmie za podatki w sensie ekonomicznym i odmowę takiego charakteru analogicznym świadczeniom w socjalizmie — prywat-

⁵³ Por. A. Baczurin, *Przyczynek do zagadnienia zysku i podatku obrotowego* w ZSRR, *Ekonomista* — Przekłady 1954 nr 1, s. 228.

⁵⁴ A. Aleksandrow, *Finansy SSSR*, Moskwa 1952, s. 277.

⁵⁵ *Finansy SSSR*, Moskwa 1958, s. 188.

⁵⁶ K. Kautsky, *Kwestia rolna*, t. 2, Kraków 1907, s. 122 - 124.

⁵⁷ Por. *Finansy i kredyt SSSR*, Moskwa 1953, s. 133; *Finansy SSSR*, Moskwa 1958, s. 190; K. Płotnikow, *Finansy i kredyt SSSR*, Moskwa 1959, s. 23; F. Rzesnitsek, *Zur Motivierung der Steuererhebung von der Bevölkerung im Sozialismus*. Wissenschaftliche Zeitschrift der Martin-Luther-Universität, Halle—Wittenberg 1956, nr 5, s. 877 i inne.

⁵⁸ A. Suczkow, który jeszcze w 1949 r. używał pojęcia „podatek” (*Gosudarstwiennyje dochody SSSR*, Moskwa 1949, s. 55), w kilka lat później eliminuje to określenie (*Dochody gosudarstwiennoho bjużżeta SSSR*, Moskwa 1955, s. 157 i nast.).

nią własnością środków produkcji w pierwszym, a społeczną własnością w drugim przypadku⁵⁹. W konsekwencji w ustroju kapitalistycznym podatek od przedsiębiorstw państwowych ma być nadal pobierany jako część dochodów indywidualnych, a więc ma nie tracić charakteru podatkowego. Ma on być nadal świadczeniem obowiązkowym pobieranym przez państwo z dochodów już powstałych⁶⁰. W przeciwieństwie do tego państwo socjalistyczne uczestniczy bezpośrednio już w procesach pierwotnego podziału dochodu narodowego, a dochody budżetu państwowego pochodzące od państwowych jednostek gospodarczych stanowią mają dochody pierwotne⁶¹, dochody które nie są z ekonomicznego punktu widzenia podatkowymi. Jednak argumentacja taka prowadzi w konsekwencji do dalszej analizy stosunków ekonomicznych w ramach własności państwowej, o czym była wyżej mowa.

Rozważania socjalistycznej nauki finansów zmierzały jednak często w innych kierunkach. Odmowa podatkowego charakteru świadczeniom państwowych jednostek gospodarczych stanowi przesłankę dla wykazania przeciwstawności obciążenia społeczeństwa na rzecz budżetu państwowego w kapitalizmie i w socjalizmie. Wykazuje się, że w ustroju kapitalistycznym dochody budżetu państwowego opierają się przede wszystkim na podatkach, natomiast dochody budżetu socjalistycznego, w przeciwieństwie do kapitalizmu nie mają charakteru podatkowego, nie obciążają one ludności⁶². Opodatkowanie ludności w państwach socjalistycznych stanowi zaledwie niewielką część dochodów budżetowych.

Poprzestanie jednak na powyższym stwierdzeniu nie ukazuje w pełni złożonego zjawiska „obciążenia społecznego”. Istnieją zasadnicze różnice między odnośnymi świadczeniami w obu ustrojach, znacznie istotniejsze niż omawiana sprawa zmiany własności. Dla ich ujawnienia warto sięgnąć jeszcze raz do Marksa i Engelsa.

Marks i Engels wskazywali niejednokrotnie na znaczenie konstrukcji podatkowych w kapitalizmie. Uznawali np., z punktu widzenia interesów proletariatu, wyższość progresywnego opodatkowania dochodów nad podatkami konsumpcyjnymi⁶³. Podobne stanowisko reprezentował również Lenin⁶⁴. Dostrzegali oni różne reperkusje powodowane w pro-

⁵⁹ F. Rzesnitzeck, *Theorie und Entwicklung ...*, s. 32.

⁶⁰ Por. M. Orłowski, *Podatek w gospodarce planowej*. Wiadomości Narodowego Banku Polskiego 1948 nr 2, s. 29 - 30.

⁶¹ Por. D. Ałachwerdian, *Dochód narodowy ZSRR*, Warszawa 1953, s. 72 oraz J. Kronrod, *Dochód narodowy ZSRR*, Warszawa 1950, aczkolwiek są reprezentowane także poglądy odmienne, por. W. Kuc, *K woprosu o raspredelenii i pereraspriedelenii nacionalnogo dochoda pri socjalizmie*. Finansy SSSR 1957 nr 3, s. 22.

⁶² Por. *Finansy SSSR*, Moskwa 1958, s. 188 - 190.

⁶³ K. Marks i F. Engels, *Manifest Komunistyczny*, Warszawa 1948, s. 11; K. Marks, F. Engels, *Apel Komitetu Centralnego do Związku Komunistów. Dzieła wybrane*, t. 1, Warszawa 1950, s. 108-109.

⁶⁴ W. Lenin, *Materiały do rewizji programu partyjnego. Dzieła*, t 24, Warszawa

cesie podziału przez różne podatki. Wskazywali jednak, że podatki w najlepszym przypadku mogą wpływać na zmianę stosunków podziału opartych bezpośrednio na kapitalistycznym systemie produkcji jedynie w drugorzędnych punktach, że nie mogą one naruszyć podstawowych stosunków między płacą roboczą i zyskiem, między zyskiem i procentem, między rentą i zyskiem⁶⁵. Marks i Engels podkreślali niejednokrotnie, że nawet wówczas gdy podatki ponosi kapitalista nie przerzucając ich dalej, to ostatecznym źródłem, z którego opłacane są przez kapitalistę podatki, jest wartość dodatkowa⁶⁶. Za pośrednictwem podatków państwo kapitalistyczne przejmuje bądź bezpośrednio od pracownika, bądź pośrednio część nowo wytworzonej ludzką pracą produkcyjną wartości.

Prowadząc równie daleko analizę w ustroju socjalistycznym, jak to czynił Marks w odniesieniu do gospodarki kapitalistycznej, należy stwierdzić, że ostatecznym źródłem podatków opłacanych przez państwowe jednostki gospodarcze jest tu produkt dodatkowy, że za pośrednictwem opodatkowania tych jednostek zostaje postawiona do dyspozycji organów budżetowych część nowo wytworzonych ludzką pracą produkcyjną wartości.

Pracownik nie może zatem ani w ustroju kapitalistycznym ani w ustroju socjalistycznym otrzymać pełnego produktu swej pracy. Zarówno w ustroju kapitalistycznym, jak i socjalistycznym państwo zapewnia sobie w różnych formach środki pieniężne potrzebne dla realizacji swych zadań. Jest to możliwe przede wszystkim dzięki temu, że istnieje rozpiętość między cenami produktów a kosztami ich produkcji⁶⁷ lub, innymi słowami mówiąc, dzięki temu, że płace nie zabierają całej różnicy pozostającej po potrąceniu z ceny sprzedażnej — kosztów reprodukcji zużytych środków produkcji⁶⁸. Inaczej podatki musiałyby przejmować część wynagrodzenia tych pracowników.

1952, s. 499; W. Lenin, *Kapitalizm a podatki. Dzieła*, t. 19, Warszawa 1950, s. 190 - 193 i w wielu innych miejscach.

⁶⁵ K. Marks, F. Engels, *Socznienija*, t. 8, s. 311.

⁶⁶ Por. K. Marks, *Kapitał*, t. 1, Warszawa 1951, s. 561 oraz F. Engels, „*Kapitał*” *Marksa* (w: K. Marks, F. Engels, *Dzieła wybrane*, t. 1, Warszawa 1949, s. 436-437) oraz *W kwestii mieszkaniowej* (ibidem, s. 534).

⁶⁷ Por. M. Bogolepov, *Finansowyj plan piatiletija*, Moskwa 1929, s. 17-20.

⁶⁸ Socjalistyczna nauka finansów, badając obciążenie podatkowe w kapitalizmie, wskazuje na różne ukryte formy podatków, czyli na istnienie w sensie ekonomicznym podatków, nawet wówczas, gdy nie mają one ich prawnych cech. Przykładem może być inflacja, która jako źródło dochodów państwa „stanowi w istocie rzeczy podatek ukryty, zabierający bezpowrotnie masom pracującym część ich dochodów, ale w formie zamaskowanej stwierdza E. Bregiel, (op. cit., s. 190). Gdyby rozumowanie to odpowiednio zastosować do warunków gospodarki socjalistycznej, to należałoby uznać podatkowy charakter całej akumulacji finansowej państwowych jednostek gospodarczych jako obciążenie ludności na rzecz państwa w drodze reglamentacji na odpowiednim poziomie cen i płac, bez względu na to, czy i w jakiej części oraz w jaki sposób wpływa ona do budżetu. Nie zmienia tego faktu stwier-

Zarówno więc państwo socjalistyczne, jak i państwo kapitalistyczne przejmują do budżetu państwowego część nowo wytworzonej ludzką pracą produkcyjną wartości, a nawet państwo socjalistyczne czyni to w znacznie szerszym zakresie niż państwo kapitalistyczne, jednak w obu przypadkach przejmowanie przez budżet państwowy bezzwrotnie i przymusowo odnośnych środków pieniężnych prowadzi do odmiennych rezultatów ostatecznego podziału dochodu narodowego. Rolę ekonomiczną podatków w obu ustrojach należy oceniać nie tylko pod kątem widzenia kogo podatki obciążają, lecz również w perspektywie dokonywanych za ich pośrednictwem zmian w podziale dochodu narodowego i ostatecznego jego podziału. Ujawnia się wówczas odmienna treść klasowa podatków w obu ustrojach.

W obu ustrojach musi istnieć rozpiętość między tą częścią ceny sprzedawanego produktu, która, po potrąceniu kosztów zużytych w procesie produkcji środków produkcji, reprezentuje w pieniądzu nowo wytworzoną wartość z jednej strony, a przypadającym na dany produkt wynagrodzeniem pracowników zatrudnionych w produkcji z drugiej strony. Jednak rozpiętość ta zawarta w cenie towarów, będąc w obu ustrojach podstawą zarówno zysków odnośnych przedsiębiorstw, jak i opłacanych przez nie na rzecz budżetu państwowego podatków, ma inny sens społeczno-ekonomiczny w każdym z nich.

Po pierwsze w ustroju kapitalistycznym umożliwia ona kapitaliście osiągnięcie dochodu bez pracy, czyli umożliwia mu bez nakładu własnej siły roboczej konsumpcję oraz akumulację odpowiedniej części dochodu narodowego. Państwu kapitalistycznemu umożliwia to pobieranie od kapitalistów podatków. W ustroju kapitalistycznym zatem omawiana rozpiętość zawarta w cenie towarów jest podstawą bezpośredniej eksploatacji pracownika przez kapitalistę i pośrednio przez państwo kapitalistyczne⁶⁹. W ustroju kapitalistycznym „podatek jest źródłem życiodajnym dla biurokracji, armii, klechów i dworu” pisał Marks⁷⁰. Podatki w ustroju kapitalistycznym służą ochronie i umocnieniu istniejących stosunków społeczno-gospodarczych, ochronie i umocnieniu społeczeństwa klasowego.

W ustroju socjalistycznym zanika oczywiście możliwość konsumpcji lub akumulacji części dochodu narodowego, wynikająca li tylko z faktu prywatnej własności środków produkcji. W warunkach gospodarki pieniężno-towarowej istnienie w socjalizmie w cenie produkcji analogicznej rozpiętości umożliwia państwu socjalistycznemu przeznaczenie części do-

dzenie, że obciążenie ludności ma w warunkach socjalizmu charakter „obciążenia całego społeczeństwa” (F. Rzesnitzek, *Zur Motivierung ...*, s. 882).

⁶⁹ Por. M. B. Bogaczewskij, *Finansy SSZA i Anglii w pieriod krizisa kapitalizmu*, Moskwa 1954, s. 173. Por. również T. W. Kirjuchin, *Nalogi kapitalistycznych gosudarstw — orudie dopolnitelnoj ekspluatacji trudjaszczichsja i obogaszczienija monopolij*, Moskwa 1957, s. 6 - 12.

⁷⁰ K. Marks, *18 brumaire'a Ludwika Bonaparte*, Warszawa 1946, s. 134.

chodu narodowego na realizację zadań planowych o charakterze społeczno-gospodarczym⁷¹. Budżet państwowy w socjalizmie przejmuje część tej rozpiętości od państwowych jednostek gospodarczych, podobnie jak to czyni państwo kapitalistyczne w odniesieniu do przedsiębiorstw kapitalistycznych. W przeciwieństwie jednak do ustroju kapitalistycznego, w ustroju socjalistycznym omawiana rozpiętość nie daje podstawy dla nieuzasadnionego społecznie indywidualnego przywłaszczania sobie przez kogokolwiek części nowo wytworzonej wartości ani też — gdy jest przejmowana przez budżet państwowy — nie służy interesom klasowym mniejszości. W ustroju socjalistycznym omawiana rozpiętość, tkwiąca w cenie produktu jest podstawą dla realizacji zbiorowych zadań społecznych i gospodarczych przeprowadzanych w interesie całego społeczeństwa.

W ustroju socjalistycznym wraz ze zmianą stosunków klasowych zmienia się klasowy charakter podatków. W socjalizmie podatki zabezpieczają planowy rozwój gospodarki narodowej i realizację szerokich zadań społeczno-kulturalnych⁷². W ustroju socjalistycznym podatki służą ochronie i umocnieniu nowych stosunków społeczno-gospodarczych, w których obowiązuje zasada „każdemu według pracy” oraz eliminuje się dochód z kapitału.

Po wtóre w ustroju kapitalistycznym państwo, pobierając podatki, sięga do dochodu narodowego podzielonego w warunkach żywiłowego działania sił ekonomicznych, między kapitalistów i robotników. Nałożenie podatku na przedsiębiorstwo powoduje liczne reperkusje, będące — mimo prób regulowania w kapitalizmie procesów gospodarczych — w przeważającej mierze wynikiem działania żywiłowych sił ekonomicznych. Podatek obrotowy nałożony na przedsiębiorstwo kapitalistyczne z reguły odbija się na poziomie cen towarów. Nałożony na to samo przedsiębiorstwo podatek, którego wysokość jest uzależniona od wielkości wynagrodzeń pracowników, będzie oddziaływał na ilość zatrudnionych i ich wynagrodzenia itd. Podatki w ustroju kapitalistycznym powodują zmiany w podziale dochodu narodowego między kapitał i pracę, najczęściej na korzyść kapitału. W ten sposób podatki stają się w kapitalizmie dodatkowym instrumentem eksploatacji klas pracujących⁷³. Zresztą nawet wówczas, gdy państwo kapitalistyczne zmierza do zapobiegania reperkusjom podatkowym, czyni to na gruncie kapitalistycznych stosunków produkcji. Nie może ono podważać klasowej struktury społeczeństwa kapitalistycznego.

W ustroju socjalistycznym, w warunkach upaństwowienia środków produkcji, państwo uczestniczy bezpośrednio w podziale dochodu narodo-

⁷¹ Por. E. Warga, *Die wirtschaftspolitischen Probleme der proletarischen Diktatur*, Wien 1921, s. 127.

⁷² „To co wytwórca traci jako osoba prywatna, odzyskuje bezpośrednio lub pośrednio jako członek społeczeństwa” stwierdza K. Marks (*Krytyka Programu Gothańskiego*, op. cit., s. 20).

⁷³ Por. G. Mariachin, *Nalogi w SSSR*, Moskwa 1958, s. 10.

wego, zatrzymując jego część już w samym procesie produkcji i wymiany. W związku z tym jest tu w pełni możliwe ograniczenie żywiłowych procesów podziału dochodu narodowego. Podatki nakładane na państwowe przedsiębiorstwa służą bezpośrednio realizacji planowego podziału dochodu narodowego w ramach własności państwowej, a tylko pośrednio, przez ceny i płace, wiążą się z podziałem dochodu narodowego między państwo i ludność. Są one wykorzystywane również dla świadomego oddziaływania na socjalistyczną ekonomikę w celu jej kształtowania zgodnie z planem. W warunkach socjalizmu żywił sił ekonomicznych zostaje ograniczony, nie przez zniesienie praw ekonomicznych, lecz przez świadome wykorzystanie ich działania. Podatki są w socjalizmie jednym z instrumentów planowego kształtowania ekonomiki socjalistycznej, planowo powiązanych z innymi instrumentami polityki gospodarczej, jak ceny, płace itd.

Sumując, odrębność opodatkowania przedsiębiorstw w ustroju kapitalistycznym i socjalistycznym sprowadza się przede wszystkim do zagadnienia: jakie w obu przypadkach zachodzą zmiany w podziale dochodu narodowego, na czyją rzecz i w czyim interesie oraz w jaki sposób zmiany te dochodzą do skutku. W ustroju kapitalistycznym zmiany w podziale dochodu narodowego za pośrednictwem podatków są realizowane w interesie kapitału. W ustroju socjalistycznym zmiany te są dokonywane w interesie całego społeczeństwa. Tam podatki powodują nie tylko bezpośrednio zmiany w podziale dochodu narodowego między ludność pracującą, klasy posiadające i państwo, ale również i pośrednie, w przeważającej mierze żywiłowe reperkusje. Tutaj podatki są ustalane w sposób planowy. Powodują one bezpośrednio zmiany w podziale dochodu narodowego jedynie w ramach własności państwowej, pośrednio zaś tylko jako element wzajemnego stosunku cen i płac, mogą być rozpatrywane pod kątem widzenia podziału dochodu narodowego między ludność i państwo. Tam wreszcie służą finansowaniu organicznych zadań państwa kapitalistycznego, związanych przede wszystkim z utrzymaniem aparatu władzy, tu służą także finansowaniu szerokich zadań państwa socjalistycznego, związanych przede wszystkim z rozwojem gospodarczym i socjalno-kulturalnym całego społeczeństwa.

W świetle powyższego rozumowania problem, czy pobierane przez budżet państwa socjalistycznego od państwowych jednostek gospodarczych obowiązkowe, jednostronne i bezzwrotne świadczenia, które mają wszystkie prawne cechy świadczeń podatkowych, są również z ekonomicznego punktu widzenia podatkami czy nimi nie są, sprowadzałby się do sporu terminologicznego. Niezależnie bowiem od tego, czy świadczenia te uznaje się za podatki w sensie ekonomicznym, czy też nie — istotne jest ujawnienie związków ekonomicznych istniejących między nimi a cenami, płacami, kosztami, rentą, zyskiem, procentem i innymi zjawiskami ekonomicznymi oraz wykazanie ich roli w procesach podziału dochodu

narodowego. Istotne jest też ujawnienie nowej treści społeczno-gospodarczej omawianych świadczeń w warunkach socjalizmu.

Nauka ekonomii nie ustaliła dotychczas jednoznacznie elementów podatku jako zjawiska ekonomicznego. Jednakże w latach ostatnich coraz szerzej w literaturze ekonomiczno-finansowej omawiane obowiązkowe świadczenia państwowych jednostek gospodarczych na rzecz budżetu państwowego obejmuje się kategorią ekonomiczną „podatku”⁷⁴. Wskazuje się, że przecież bezsporne jest istnienie w gospodarce tych jednostek takich zjawisk ekonomicznych, jak np. „kredyt bankowy” i związanych z tym stosunków ekonomicznych. Nieuzasadnione jest więc podważanie potrzeby istnienia podatków, skoro nie kwestionuje się ekonomicznej kategorii „kredytu”⁷⁵.

W świetle powyższych rozważań uznajemy omawiane świadczenia obowiązkowe państwowych jednostek gospodarczych za podatki, które są w swej istocie złożonymi zjawiskami ekonomiczno-prawnymi.

VI. PODATKI W SOCJALISTYCZNEJ GOSPODARCE WIELOUKŁADOWEJ

Dotychczasowe rozważania ograniczały się do zagadnienia opodatkowania w ustroju socjalistycznym państwowych jednostek gospodarczych. Nawet jednak w warunkach pełnego uspołecznienia środków produkcji, poza podatkami od tych przedsiębiorstw mogą być pobierane podatki od ludności oraz, w przypadku istnienia obok własności państwowej również własności spółdzielczej, podatki od spółdzielczości. O ile celowość bezpośredniego opodatkowania ludności w ustroju socjalistycznym może nasuwać wątpliwości ze względu na fakt, że istnieją tu możliwości bezpośredniego regulowania wysokości jej dochodów przez organy państwowe, to wątpliwości takich nie budzi już zagadnienie opodatkowania spółdzielczości. Skoro w przedsiębiorstwach i gospodarstwach spółdzielczych powstaje dochód narodowy, to przejęcie przez państwo, reprezentujące interesy ogółu, odpowiedniej części tego dochodu dla realizacji jego zadań planowych, staje się uzasadnione. Odpowiednią do tego formą mogą być jedynie podatki, jako świadczenia obowiązkowe. Zarówno z punktu widzenia prawnego,

⁷⁴ Już na przełomie lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych szereg ekonomistów polskich zakwestionowało zasadność wiązania kwestii istnienia podatku ze sprawą zmiany własności. Por. N. Sochacka-Krysiakowa i T. Lutoborski, *Konferencja naukowa katedr finansowych*, *Finanse* 1960 nr 3, s. 68-80. W najnowszej polskiej literaturze ekonomiczno-finansowej szeroko obejmuje się pojęciem podatku obowiązkowe świadczenia państwowych jednostek gospodarczych. Z ostatnich publikacji warto przytoczyć prace Z. Fedorowicza (*Rola podatków w systemie zarządzania gospodarką narodową*, Materiały i Prace Instytutu Funkcjonowania Gospodarki Narodowej, t. 1, Warszawa 1975, s. 19 i nast.) oraz J. Kalety (*Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1977, s. 114 i nast.).

⁷⁵ J. Kaleta, op. cit., s. 115.

jak i ekonomicznego omawiane obowiązkowe świadczenia ludności i spółdzielczości nie nasuwają żadnych wątpliwości co do ich podatkowego charakteru.

Zakres zastosowania podatków ulega jeszcze dalszemu rozszerzeniu w warunkach istnienia w ustroju socjalistycznym układów kapitalistycznego i drobnotowarowego. Dopuszczając powstawanie dochodu narodowego w tych układach należy konsekwentnie przejmować część tego dochodu do dyspozycji organów budżetowych dla zapewnienia realizacji różnych potrzeb społecznych. Przejmowanie to musi być jednostronne, bezwrotne i opierać się na przymusie. Uzasadniony jest również ogólny charakter tych świadczeń. Są to zatem świadczenia podatkowe. Nie ma co do tego wątpliwości ani nauka prawa, ani nauka ekonomii politycznej, dostrzegając w nich obciążenie poszczególnych grup ludności oraz dostrzegając ekonomiczne skutki takiego obciążenia.

LA NOTION DE L'IMPÔT

Résumé

L'impôt c'est un phénomène historique, qui est né à une certaine étape du développement des relations socio-économiques et qui se développait en liaison avec le développement de ces relations. Aux traits durables, supratemporaires de l'impôt *on* peut compter: non remboursabilité, unilatérité, caractère forcé et généralité. Aux traits changeables du point de vue historique de l'impôt appartiennent entre autres: son caractère monétaire, sa personnalité et beaucoup d'autres. Le problème des impôts dans le socialisme a évoqué beaucoup de disputes dans la littérature financière. Les uns contestent en général la possibilité de l'existence des impôts en socialisme, les autres les reconnaissent en tant qu'un instrument utile de la réalisation des buts déterminés financiers, économiques ou sociaux et encore les autres — comme un phénomène objectivement nécessaire dans l'économie socialiste.

On accepte de plus en plus l'opinion, que dans le socialisme l'imposition directe de la population perd graduellement sa raison d'être, dans les conditions où l'Etat participe directement, dans une vaste sphère, aux processus de la division originare du revenu national par l'intermédiaire de ses unités économiques.

Cependant le problème plus contestable est l'imposition au profit du budget de l'Etat des unités d'Etat économiques. La doctrine socialiste du droit financier est en principe d'opinion sur le caractère d'impôt des prestations forcées versées en socialisme par les unités économiques d'Etat au budget de l'Etat. Les relations juridiques naissant entre différentes unités d'Etat sont connues depuis longtemps.

Plus contestable est le problème dans la doctrine de l'économie. D'une part on considère, que dans le socialisme ne peut exister en général l'impôt comme une catégorie économique, dans les conditions de la réglementation bien poussée de l'économie nationale. Mais ce n'est pas juste, car cela ne fait aucun doute, que dans le régime socialiste existent les liaisons économiques entre les impôts payés par les unités économiques d'Etat et les prix, les salaires, les profits, la rentabilité de ces unités et d'autres phénomènes économiques.

D'autre part on indique, qu'en le socialisme dans les processus de la redistribution faite au sein de la propriété d'Etat il n'y a pas de lieu aux impôts. Cependant

et cette opinion ne paraît pas bien fondée. Les impôts imposés sur les entreprises d'Etat servent directement à la réalisation de la division planifiée du revenu national dans le cadre de la propriété d'Etat, et indirectement, par les prix et les salaires se lient avec la division du revenu national entre l'Etat et la population. Au sein de l'économie nationale ont lieu donc les relations économiques, qu'on peut et qu'il faut déterminer comme les impôts. C'est cette opinion qui gagne de plus en plus l'approbation dans la doctrine de l'économie.