

PODATKI I PRAWO PODATKOWE

Andrzej Gomułowicz, Dominik Mączyński

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE **9**

PODATKI I PRAWO PODATKOWE

Andrzej Gomułowicz, Dominik Mączyński

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE **9**

Stan prawny na 1 września 2022 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały napisali:

Andrzej Gomułowicz – I–XV, XX, XXI
Dominik Mączyński – XVI–XIX, XXII, XXIII

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. Above the 'i' in 'lubni' is a small heart symbol. Below the word is a decorative horizontal line with a wavy, undulating pattern.

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-729-9
9. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	25
---------------------	----

Przedmowa.....	29
----------------	----

Część pierwsza ZARYS TEORII PODATKU

Rozdział I

Zagadnienia ogólne – aspekt ewolucyjny koncepcji podatkowych	35
1. Od arki Noego do Neumarka	35
2. Cechy wspólne koncepcji podatkowych.....	40

Rozdział II

Poprzednicy Adama Smitha.....	43
1. Kameraliści.....	43
2. Fizjokraci	46

Rozdział III

Myśl podatkowa Adama Smitha	49
1. Wprowadzenie	49
1.1. Model dzierżawy podatkowej.....	50
1.2. Przemyslenia podatkowe Monteskiusza	51
1.3. Liberalizm gospodarczy	52
2. Zasady podatkowe i ich znaczenie	53
2.1. Zasada dogodności opodatkowania	53
2.2. Zasada pewności opodatkowania	54
2.3. Zasada taniości opodatkowania.....	55
2.4. Zasada równomierności opodatkowania.....	57
3. Koncepcja przerzucalności podatków.....	59
3.1. Przerzucanie podatku od renty gruntowej.....	60
3.2. Przerzucanie podatku od czynszu z domu.....	61
3.3. Przerzucanie podatku od zysku	61

3.4. Przerzucanie podatku od płac	62
3.5. Przerzucanie podatków od towarów konsumpcyjnych.....	63
4. Polityka fiskalna i jej założenia.....	63
5. Odniesienia do koncepcji Smitha.....	65

Rozdział IV

Myśl podatkowa Davida Ricardo.....	67
1. Wprowadzenie	67
2. Koncepcja przerzucalności podatków.....	68
2.1. Różnice między poglądami Adama Smitha i Davida Ricardo	68
2.2. Przerzucanie podatku od renty gruntowej.....	69
2.3. Przerzucanie podatku od zysku	70
2.4. Przerzucanie podatku od płac.....	70
3. Reguła edynburska i jej znaczenie	70

Rozdział V

Koncepcja równej ofiary finansowej.....	73
1. Wprowadzenie	73
2. Zasada równości ofiar Johna Stuarta Milla	74
3. Kontynuatorzy szkoły Milla	75
3.1. Tezy Francisa Ysidra Edgewortha	75
3.2. Alternatywne reguły koncepcji równej ofiary	76
4. Wnioski.....	77

Rozdział VI

Myśl podatkowa Adolfa Wagnera	79
1. Wprowadzenie	79
2. Socjalna funkcja opodatkowania	80
3. Zasady podatkowe.....	84
3.1. Zasady polityki finansowej	84
3.2. Zasady gospodarcze	85
3.3. Zasada sprawiedliwości.....	86
3.4. Zasady zarządzania podatkami	87
4. Wnioski.....	88

Rozdział VII

Myśl podatkowa Fritza Neumarka.....	89
1. Wprowadzenie	89
2. Zasady podatkowe Fritza Neumarka.....	90
2.1. Zasady fiskalno-budżetowe.....	91
2.2. Zasady etyczno-społeczne.....	92
2.3. Zasady ekonomiczne.....	93

2.4. Zasady techniki podatkowej	94
3. Wnioski	95

Rozdział VIII

Koncepcja ekwiwalencji a koncepcja zdolności płatniczej.....	97
1. Wprowadzenie	97
2. Założenia koncepcji ekwiwalencji.....	98
3. Założenia koncepcji zdolności płatniczej	100

Rozdział IX

Pojęcie podatku	103
1. Wprowadzenie	103
2. Aspekt ustrojowy podatku	106
2.1. Konstytucja a podatki – zagadnienia ogólne	107
2.2. Podatki w polskich konstytucjach	110
3. Zasady podatkowe sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny	115
3.1. Pozycja i znaczenie Trybunału Konstytucyjnego.....	115
3.2. Zasady podatkowe – sposób rozumienia.....	118
3.3. Zasada legalizmu	119
3.4. Zasada praworządności	120
3.5. Zasada demokratycznego państwa prawnego.....	122
3.6. Zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych.....	122
3.7. Zasada zakazu retroaktywności prawa podatkowego	125
3.8. Zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego	127
3.9. Zasada sprawiedliwości opodatkowania.....	138
3.10. Zasada roczności podatku.....	145
3.11. Zasada proporcjonalności	146
3.11.1. Kolizja dwóch konstytucyjnych wartości.....	146
3.11.2. Zasada proporcjonalności – treść i znaczenie.....	147
3.12. Zasada zakazu zmiany prawa podatkowego w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej.....	151
4. Aspekt ekonomiczny podatku	151
5. Aspekt prawny podatku	152
6. Podatek a opłata.....	155
7. Konstrukcja prawna podatku	156
7.1. Podmiot podatku.....	157
7.2. Przedmiot podatku	160
7.3. Podstawa podatku	161
7.4. Stawki podatkowe.....	164

7.5. Ulgi podatkowe, umorzenia, kategorie podmiotów zwolnionych od podatku	168
8. Klasyfikacja podatków.....	169
8.1. Podatki przychodowe.....	170
8.2. Podatki dochodowe.....	171
8.3. Podatki majątkowe.....	172
8.4. Podatki konsumpcyjne.....	173

Rozdział X

Prawo podatkowe.....	175
1. Pojęcie i zakres prawa podatkowego.....	175
1.1. Kryteria służące wyodrębnieniu prawa podatkowego – zagadnienia ogólne	175
1.2. Kryterium przedmiotu	176
1.3. Kryterium podmiotu	177
1.4. Kryterium zasad przewodnich.....	178
1.5. Kryterium metody regulacji	179
1.6. Kryterium funkcji regulacji.....	180
2. Związki prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa.....	180
2.1. Zagadnienia ogólne	180
2.2. Prawo podatkowe a prawo finansów publicznych	181
2.3. Prawo podatkowe a prawo administracyjne	181
2.4. Prawo podatkowe a prawo cywilne	182
3. Proces legislacyjny prawodawstwa podatkowego – uwarunkowania polityczne i proceduralne	183
3.1. Konstytucyjna regulacja państwa prawnego.....	183
3.2. Aspekt kultury politycznej i prawnej	184
3.3. Aspekt proceduralny.....	184
3.4. Badania postlegislacyjne	187
3.5. Odpowiedzialność władzy publicznej za bezprawie legislacyjne	188
3.6. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a prawodawstwo podatkowe.....	189
3.7. Prawo podatkowe – zasadnicze mankamenty	190
4. Źródła prawa podatkowego.....	191
4.1. Zagadnienia ogólne	191
4.2. Konstytucja i jej znaczenie.....	192
4.3. Ustawa podatkowa i jej znaczenie.....	194
4.4. Międzynarodowe umowy podatkowe i ich znaczenie	195
4.5. Rozporządzenia w sprawach podatkowych i ich znaczenie	196
4.6. Akty prawa miejscowego.....	199
4.7. Następstwa niekonstytucyjności przepisów podatkowych.....	201
5. Prawo unijne jako źródło prawa podatkowego	205

5.1. Zasady ogólne prawa unijnego – prawo sędziowskie.....	205
5.1.1. Prawo unijne a prawo krajowe – zagadnienia norm kolizyjnych ...	206
5.2. Zasada bezpośredniej skuteczności i zasada pierwszeństwa – aspekt konstytucyjny.....	209
5.2.1. Relacje między art. 8 ust. 1 a art. 90 ust. 1 Konstytucji	210
5.2.2. Umowy międzynarodowe jako źródło prawa.....	211
5.2.3. Przekazanie kompetencji organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu „w niektórych sprawach”	211
5.2.4. Znaczenie Konstytucji w obowiązującym po akcesji porządku normatywnym.....	213
5.2.5. Konstytucyjna zasada wyłączności ustawy podatkowej a zasada pierwszeństwa prawa unijnego i zasada bezpośredniego skutku	216
5.3. Odmowa zastosowania prawa krajowego	218
5.4. Wykładnia prounijna.....	218
6. Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa.....	221
6.1. Znaczenie judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego...	221
6.2. Judykatura WSA i NSA – znaczenie funkcji prawotwórczej	222
6.2.1. Niepisane źródła prawa i ich znaczenie.....	222
6.2.2. Konstytucyjny aspekt prawotwórstwa sądowego	225
6.2.3. Wady pozytywistycznej koncepcji źródeł prawa	228
6.2.4. Koncepcja hermeneutyki	232
6.3. Sędziowski autorytet a prawotwórstwo sądowe.....	234
6.3.1. Sędziowski autorytet – uwarunkowania i znaczenie.....	234
6.3.2. Aksjologia a prawo.....	240
6.3.3. Prawo sędziowskie.....	242
6.3.4. Formuła precedensu – sędziowskie dylematy	246
6.3.5. Kwalifikowane ułomności prawa a prawotwórstwo sędziowskie	248
6.4. Orzecznicza funkcja Trybunału Sprawiedliwości UE	250
7. Wykładnia prawa podatkowego	253
7.1. Wprowadzenie	253
7.2. Przyczyny nieporozumień interpretacyjnych	254
7.3. Systematyka reguł wykładni.....	255
7.4. Reguły językowe	256
7.5. Reguły systemowe	259
7.6. Reguły funkcjonalne.....	260
7.7. Reguły intertemporalne	262
7.7.1. Decyzja prawodawcy wyrażona bezpośrednio w przepisach prawa podatkowego.....	262
7.7.2. Orzeczenia sądu	263
8. Etapy stosowania prawa podatkowego	265

Rozdział XI

Prawo podatkowe a prawo cywilne	269
1. Wprowadzenie	269
2. Właściwość tekstu ustawy podatkowej	271
2.1. Definicje w tekście ustawy podatkowej	271
2.2. Pojęcia używane w ustawach podatkowych a pojęcia używane w prawie cywilnym	272
3. Stan faktyczny ukształtowany wolą stron umowy a obowiązek podatkowy	272
4. Obejście ustawy podatkowej za pomocą instytucji prawa cywilnego	275
4.1. Obejście prawa podatkowego – aspekt ewolucyjny	275
4.2. Obejście prawa podatkowego – istota i charakter	280
5. Wnioski	283

Rozdział XII

Sankcje w prawie podatkowym	285
1. Wprowadzenie	285
2. Charakter prawny sankcji podatkowych	286
3. Systematyka sankcji podatkowych	288
4. Wykaz sankcji podatkowych	289
5. Sankcje podatkowe a sankcje karne skarbowe	293
6. Wnioski	294

Rozdział XIII

System podatkowy	295
1. Aspekt definicyjny	295
2. System podatkowy – spojrzenie w przeszłość	298
3. Przesłanki budowy systemu podatkowego	300
3.1. Zasada trwałej wydajności podatku	300
3.1.1. Zasada ekonomiczności podatku	301
3.1.2. Realność podstaw opodatkowania	301
3.1.3. Formy opodatkowania a wydajność	302
3.1.4. Zasada wewnętrznej spójności	302
3.1.5. Zasada zewnętrznej spójności	303
3.1.6. Ustrojowa legalność opodatkowania	303
3.2. Zasada sprawiedliwości opodatkowania	304
3.3. Filozoficzne formuły sprawiedliwości a sprawiedliwość podatkowa ...	306
3.4. Aspekty sprawiedliwości podatkowej	307
3.4.1. Powszechność opodatkowania	308
3.4.2. Równomierność opodatkowania	309
3.5. Sprawiedliwość opodatkowania a grupy nacisku	310
4. System podatkowy a polityk	311

5. System podatkowy a granice opodatkowania	315
5.1. Ekonomiczna absolutna granica opodatkowania.....	315
5.2. Ekonomicznie względne granice opodatkowania	316
5.2.1. Efekt Laffera i jego znaczenie.....	317
5.2.2. Naruszenie źródła podatku.....	318
5.2.3. Naruszenie zasad podatkowych	319
5.2.4. Naruszanie celów gospodarczych.....	320
5.3. Psychologiczne granice opodatkowania	321
6. System podatkowy a polityka podatkowa.....	322
6.1. Nauka o podatkach a polityka podatkowa	322
6.2. Przesłanki kształtowania polityki podatkowej w Polsce.....	323

Rozdział XIV

Funkcje systemu podatkowego	325
1. Wprowadzenie	325
2. Funkcja dochodowa	326
3. Funkcja nefiskalna	329
3.1. Cel ekonomiczny	332
3.2. Cel społeczny.....	333
4. Neutralność podatkowa.....	333
4.1. Makroekonomiczny aspekt neutralności.....	334
4.2. Mikroekonomiczny aspekt neutralności	335
4.3. Neutralność a podatki bezpośrednie.....	335
4.4. Neutralność a podatki pośrednie.....	335
5. Wnioski	336

Rozdział XV

Postawy wobec opodatkowania	337
1. Wprowadzenie	337
2. Mentalność podatkowa.....	339
2.1. Mentalność podatnika.....	339
2.2. Mentalność organów podatkowych.....	343
3. Moralność podatkowa	347
3.1. Prawo naturalne	348
3.2. Doktryna pozytywistyczna.....	349
3.3. Polityka podatkowa a moralność podatkowa	349
3.4. Moralność podatkowa a świadomość prawna	350
3.5. Moralność podatkowa a autorytety.....	351
3.6. Moralność podatkowa a badania empiryczne.....	352
4. Opór podatkowy.....	355
4.1. Raje podatkowe.....	357
4.2. Doradca podatkowy.....	361

4.2.1. Podatnik a doradca podatkowy	361
4.2.2. Prawny aspekt doradztwa podatkowego	361
4.2.3. Nieformalne doradztwo podatkowe	362
4.3. Czyny niedozwolone a obowiązek podatkowy	363
4.4. Pranie pieniędzy a opodatkowanie	364
4.5. Szara strefa a opodatkowanie	366
4.6. Przerzucanie podatku	366
4.6.1. Rzeczywiste przerzucanie podatku	366
4.6.2. Pozorne przerzucanie podatku	367
4.6.3. Przerzucanie podatku w przód	367
4.6.4. Przerzucanie podatku w tył	368
4.7. Raje podatkowe a problem dochodów podatkowych	368
5. Wnioski	370

Część druga

CZĘŚĆ OGÓLNA POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

Rozdział XVI

Ogólne prawo podatkowe	373
1. Ordynacja podatkowa jako źródło uregulowań ogólnego prawa podatkowego	373
1.1. Przemiany polskiego prawa podatkowego po 1989 r.	373
1.2. Ogólne prawo podatkowe a Ordynacja podatkowa	376
1.3. Struktura Ordynacji podatkowej	378
2. Zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej	380
2.1. Zakres podmiotowy Ordynacji podatkowej	380
2.1.1. Wierzyciel podatkowy	380
2.1.2. Dłużnik podatkowy	383
2.2. Zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej	394
3. Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego	396
3.1. Obowiązek podatkowy	396
3.2. Zobowiązanie podatkowe	398
3.3. Powstawanie zobowiązań podatkowych	399
4. Sposoby uzyskiwania ochrony prawnej przy realizacji obowiązku podatkowego	402
4.1. Urzędowe interpretacje i objaśnienia przepisów prawa podatkowego	402
4.1.1. Istota i geneza urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego	402
4.1.2. Ogólne interpretacje i objaśnienia przepisów prawa podatkowego	403
4.1.3. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego	404
4.2. Współdziałanie	407

4.2.1. Umowa o współdziałanie.....	407
4.2.2. Porozumienie podatkowe.....	408
4.3. Porozumienie inwestycyjne.....	409
5. Ochrona systemu podatkowego przed nieuprawnionym działaniem podatnika.....	410
5.1. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.....	410
5.1.1. Geneza klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania...	410
5.1.2. Pojęcie unikania opodatkowania.....	411
5.1.3. Postępowanie w sprawie unikania opodatkowania.....	413
5.1.4. Opinie zabezpieczające.....	414
5.1.5. Cofnięcie skutków unikania opodatkowania.....	414
5.2. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.....	415
5.2.1. Istota regulacji przeciwdziałającym wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.....	415
5.2.2. Analiza ryzyka.....	416
5.2.3. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego.....	416
6. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych.....	417
6.1. Zasady zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.....	417
6.2. Hipoteka przymusowa.....	420
6.3. Zastaw skarbowy.....	420
7. Ułatwienia w wykonaniu zobowiązań podatkowych.....	421
7.1. Odroczenie terminu płatności lub rozłożenie podatku na raty.....	421
7.2. Zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku.....	424
7.3. Odroczenie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego.....	425
7.4. Przedłużanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego.....	426
8. Nadpłata podatku.....	426
8.1. Pojęcie i powstanie nadpłaty podatku.....	426
8.2. Moment powstania nadpłaty.....	428
8.3. Sposoby określania nadpłaty.....	428
8.4. Tryb i terminy zwrotu nadpłaty.....	429
8.5. Zwrot i oprocentowanie nadpłaty.....	430
8.6. Przedawnienie prawa do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty.....	431
9. Wygasanie zobowiązań podatkowych.....	431
9.1. Pojęcie i sposoby wygasania zobowiązań podatkowych.....	431
9.2. Efektywne metody wygasania zobowiązań podatkowych.....	432
9.2.1. Zapłata i pobranie podatku przez płatnika i inkasenta.....	432
9.2.2. Potrącenie zobowiązań podatkowych.....	433
9.2.3. Zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku.....	435
9.2.4. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych.....	435

9.2.5. Przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym.....	436
9.3. Nieefektywne metody wygasania zobowiązań podatkowych	437
9.3.1. Umorzenie zaległości	437
9.3.2. Zaniechanie poboru	438
9.3.3. Przedawnienie	439
9.3.4. Zwolnienie z obowiązku zapłaty w związku z zastosowaniem się do interpretacji przepisów prawa podatkowego	444
9.3.5. Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku	445
10. Rozszerzenie zakresu podmiotowego odpowiedzialności podatkowej	445
10.1. Następstwo prawne.....	445
10.1.1. Następstwo prawne osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej	446
10.1.2. Następstwo prawne osób fizycznych.....	447
10.2. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich	449
10.2.1. Zasady ogólne odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.....	449
10.2.2. Odpowiedzialność podatkowa rozwiedzonego małżonka..	450
10.2.3. Odpowiedzialność podatkowa członka rodziny	451
10.2.4. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części	451
10.2.5. Odpowiedzialność jednoosobowej spółki kapitałowej	452
10.2.6. Odpowiedzialność spółki niemającej osobowości prawnej	452
10.2.7. Odpowiedzialność podatkowa firmującego	452
10.2.8. Odpowiedzialność podatkowa właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego rzeczy lub prawa majątkowego.....	453
10.2.9. Odpowiedzialność podatkowa dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości	453
10.2.10. Odpowiedzialność podatkowa wspólnika spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej	454
10.2.11. Odpowiedzialność podatkowa za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji	454
10.2.12. Odpowiedzialność podatkowa za zaległości podatkowe innych osób prawnych	457
10.2.13. Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów spółki.....	457

10.2.14. Odpowiedzialność podatkowa osób prawnych przejmujących lub osób prawnych powstałych w wyniku podziału	457
10.2.15. Odpowiedzialność podatkowa gwaranta i poręczyciela	458
10.2.16. Odpowiedzialność podatkowa niektórych podatników podatku od towarów i usług.....	458
10.2.17. Odpowiedzialność solidarna nabywcy towarów i usług oraz jego kontrahenta.....	459
10.2.18. Odpowiedzialność pełnomocnika podatnika VAT	460
10.2.19. Odpowiedzialność zarządcy sukcesyjnego oraz zarządcy faktycznego.....	460

Rozdział XVII

Procedury podatkowe	461
1. Sposoby weryfikowania prawidłowości wywiązywania się z zobowiązań podatkowych	461
2. Postępowanie podatkowe	462
2.1. Charakterystyka postępowania podatkowego	462
2.2. Zasady ogólne postępowania podatkowego	465
2.2.1. Istota i znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego..	465
2.2.2. Zasada praworządności (legalizmu)	466
2.2.3. Zasada zaufania do organów podatkowych.....	469
2.2.4. Zasada informowania	470
2.2.5. Zasada prawdy obiektywnej	472
2.2.6. Zasada czynnego udziału stron	473
2.2.7. Zasada przekonywania stron	475
2.2.8. Zasada szybkości postępowania	475
2.2.9. Zasada pisemności.....	477
2.2.10. Zasada dwuinstancyjności	478
2.2.11. Zasada trwałości ostatecznej decyzji podatkowej.....	479
2.2.12. Zasada jawności dla stron.....	480
2.3. Postanowienia ogólne	481
2.3.1. Wyłączenie pracownika organu podatkowego i wyłączenie organu podatkowego	481
2.3.2. Strona postępowania podatkowego	483
2.3.3. Pełnomocnictwo	486
2.3.4. Terminy załatwiania spraw podatkowych	488
2.3.5. Doręczenia	490
2.3.6. Wezwania.....	494
2.3.7. Zachowanie i przywrócenie terminu	495
2.4. Postępowanie przed organem pierwszej instancji.....	499
2.4.1. Wszczęcie postępowania.....	499

2.4.2. Postępowanie dowodowe	502
2.4.3. Rozstrzygnięcia w postępowaniu podatkowym	518
2.5. Postępowanie odwoławcze	522
2.5.1. Środki zaskarżenia	522
2.5.2. Postępowanie odwoławcze przed organem pierwszej instancji ..	524
2.5.3. Postępowanie odwoławcze przed organem odwoławczym	524
2.5.4. Rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego	526
2.6. Tryby nadzwyczajne wzruszenia decyzji ostatecznej	527
2.6.1. Wznowienie postępowania	527
2.6.2. Stwierdzenie nieważności decyzji	529
2.6.3. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	530
2.6.4. Wygaśnięcie decyzji	531
3. Kontrola celno-skarbowa	532
3.1. Zakres kontroli celno-skarbowej	532
3.2. Przebieg kontroli celno-skarbowej	532
3.3. Zakończenie kontroli celno-skarbowej	535
4. Czynności sprawdzające	536
4.1. Cel czynności sprawdzających	536
4.2. Korekta i żądanie złożenia deklaracji	537
4.3. Przedłużenie terminu zwrotu podatku	538
4.4. Żądanie dokumentów od kontrahentów podatnika	538
4.5. Żądanie okazania dokumentów od podatnika i instytucji finansowych	538
4.6. Ogłędziny lokalu mieszkalnego	539
5. Kontrola podatkowa	539
5.1. Cel i zasady prowadzenia kontroli podatkowej	539
5.2. Uprawnienia kontrolujących	542
5.3. Obowiązki kontrolowanego	543
5.4. Zakończenie kontroli podatkowej	544

Rozdział XVIII

Przymusowe wykonanie zobowiązań podatkowych	545
1. Zakres i podstawy egzekucji należności podatkowych	545
2. Zasady egzekucji należności podatkowych	546
2.1. Pojęcie zasad postępowania egzekucyjnego	546
2.2. Zasada celowości	548
2.3. Zasada prawnego obowiązku wszczęcia i prowadzenia egzekucji	549
2.4. Zasada stosowania środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie	549
2.5. Zasada stosowania środków prowadzących bezpośrednio do wykonania obowiązku	549
2.6. Zasada stosowania najłagodniejszego środka egzekucyjnego	550

2.7. Zasada niezbędności	550
2.8. Zasada zagrożenia	550
2.9. Zasada poszanowania minimum egzystencji.....	551
2.10. Zasada gospodarnego prowadzenia egzekucji	551
3. Pojęcie i właściwość organu egzekucyjnego	552
4. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego	553
5. Przebieg postępowania egzekucyjnego	555
5.1. Dopuszczalność egzekucji.....	555
5.2. Przesłanki prowadzenia postępowania egzekucyjnego.....	556
5.3. Wybór środka lub środków egzekucyjnych.....	556
5.4. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego.....	558
6. Środki ochrony prawnej w toku egzekucji administracyjnej.....	559
6.1. Charakterystyka środków ochrony prawnej w egzekucji administracyjnej.....	559
6.2. Zażalenie.....	560
6.3. Zarzut w sprawie egzekucji administracyjnej.....	560
6.4. Wniosek o wyłączenie prawa do rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji.....	561
6.5. Skarga na czynności egzekucyjne	562
6.6. Skarga na przewlekłość postępowania	563
6.7. Skarga na bezczynność wierzyciela	563
6.8. Sprzeciw	564
6.9. Inne środki ochrony prawnej w postępowaniu egzekucyjnym.....	565
7. Zakończenie postępowania egzekucyjnego	566
8. Środki egzekucyjne należności pieniężnych.....	569
8.1. Czynności egzekucyjne a środki egzekucyjne	569
8.2. Egzekucja z pieniędzy	570
8.3. Egzekucja z wynagrodzenia za pracę	570
8.4. Egzekucja ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego i ubezpieczenia społecznego oraz renty socjalnej.....	571
8.5. Egzekucja z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych...	572
8.6. Egzekucja z innych wierzytelności i innych praw majątkowych.....	573
8.7. Egzekucja z ruchomości	573
8.8. Egzekucja z nieruchomości.....	575
9. Postępowanie zabezpieczające.....	576
9.1. Istota i przesłanki zabezpieczenia.....	576
9.2. Wszczęcie i przebieg zabezpieczenia	576
9.3. Środki zabezpieczające	577
10. Międzynarodowa współpraca przy egzekucji należności podatkowych.....	578
10.1. Podstawy prawne i zasady współpracy przy egzekucji należności podatkowych.....	578

10.2. Występowanie o udzielenie pomocy do państwa członkowskiego UE.....	579
10.3. Udzielanie pomocy państwu członkowskiemu UE	581
10.4. Wzajemna pomoc na podstawie umów międzynarodowych.....	581

Rozdział XIX

Sądowa kontrola orzeczeń w sprawach podatkowych.....	583
1. Ewolucja sądownictwa administracyjnego w sprawach podatkowych w Polsce po 1945 r.	583
2. Współczesne uwarunkowania konstytucyjne sądownictwa administracyjnego.....	586
3. Organizacja sądów administracyjnych	590
3.1. Wojewódzkie sądy administracyjne	590
3.2. Naczelny Sąd Administracyjny	591
3.3. Sędziowie, asesory i referendarze w sądach administracyjnych	593
4. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji	595
4.1. Wszczęcie postępowania	595
4.2. Strony postępowania.....	598
4.3. Badanie formalne skargi	599
4.4. Posiedzenia sądowe	600
4.5. Postępowanie w trybach szczególnych.....	602
4.5.1. Postępowanie mediacyjne	602
4.5.2. Tryb uproszczony.....	602
4.6. Zawieszenie postępowania.....	603
4.6.1. Przesłanki zawieszenia	603
4.6.2. Skutek zawieszenia	604
4.6.3. Podjęcie postępowania.....	605
4.7. Orzeczenia sądowe	605
4.7.1. Zasady orzekania	605
4.7.2. Wyrok	606
4.7.3. Postanowienie	608
5. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.....	609
5.1. Środki odwoławcze i ich rozpoznanie	609
5.1.1. Skarga kasacyjna.....	609
5.1.2. Zażalenie	614
5.2. Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego.....	615

Rozdział XX

Przestępstwa i wykroczenia podatkowe.....	617
1. Przesłanki zmian w prawie karnym skarbowym	617
2. Przestępstwa a wykroczenia skarbowe.....	619
2.1. Słowniczek i jego znaczenie	619

2.2. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	619
2.3. Zasada terytorialności	621
2.4. Reguły intertemporalne	622
2.5. Zasady sądowego orzekania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe	623
3. Przestępstwa skarbowe – zagadnienia ogólne.....	623
3.1. Kary	624
3.2. Środki karne.....	625
3.3. Środki zabezpieczające	625
3.4. Przedawnienie przestępstw.....	625
4. Wykroczenia skarbowe – zagadnienia ogólne	626
4.1. Kara	627
4.2. Środki karne.....	627
4.3. Ustanie karalności.....	627
5. Zaniechanie ukarania sprawcy.....	627
5.1. Czynny żal.....	628
5.2. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	629
5.3. Odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego.....	630
6. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	631
7. Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego	632

Część trzecia

CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

Rozdział XXI

Podatki pośrednie.....	637
1. Podatek od towarów i usług	637
1.1. Wprowadzenie	637
1.2. Konstrukcja prawna podatku od towarów i usług – zasady ogólne	639
1.2.1. Zakres przedmiotowy	639
1.2.2. Zakres podmiotowy	640
1.2.3. Podstawa opodatkowania.....	641
1.2.4. Stawki podatku.....	641
1.2.5. Zapłata podatku i terminy.....	642
1.3. Wnioski.....	642
2. Podatek akcyzowy.....	643
2.1. Wprowadzenie	643
2.2. Konstrukcja prawna podatku akcyzowego.....	644
2.2.1. Zakres przedmiotowy	644
2.2.2. Zakres podmiotowy	645
2.2.3. Podstawa opodatkowania i stawki	645
2.2.4. Zasada samoobliczania podatku	646

3. Podatek od gier	647
3.1. Wprowadzenie	647
3.2. Konstrukcja prawna podatku	648
3.2.1. Przedmiot opodatkowania	648
3.2.2. Zakres podmiotowy	648
3.2.3. Podstawa i stawki podatku	649
3.2.4. Wnioski	649

Rozdział XXII

Państwowe podatki (daniny) bezpośrednie	651
1. Podatek dochodowy od osób fizycznych	651
1.1. Geneza i zasady opodatkowania dochodu osób fizycznych	651
1.2. Podstawa prawna	654
1.3. Podmiot opodatkowania	656
1.4. Przedmiot i podstawa opodatkowania	658
1.5. Zwolnienia przedmiotowe	662
1.6. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych	663
1.7. Ulgi podatkowe	665
1.8. Skala podatkowa i stawki podatkowe	667
1.9. Technika podatkowa	669
2. Uprozczone formy opodatkowania	671
2.1. Istota ryczału podatkowego	671
2.2. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	672
2.3. Karta podatkowa	676
2.4. Opodatkowanie osób duchownych	677
3. Podatek dochodowy od osób prawnych	678
3.1. Podstawa prawna	678
3.2. Wyłączenia w zakresie stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	678
3.3. Podmiot podatku	679
3.4. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	682
3.5. Ulgi podatkowe	684
3.6. Stawki podatkowe	687
3.7. Minimalny podatek dochodowy	688
3.8. Opodatkowanie spółek holdingowych	689
3.9. Technika podatkowa	689
3.10. Ryczałt podatkowy	690
4. Podatek od wydobywania niektórych kopalin	692
4.1. Podstawa prawna	692
4.2. Podmiot podatku	692

4.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	693
4.4. Stawki podatkowe	694
4.5. Technika podatkowa	694
5. Podatek tonażowy	695
5.1. Podstawa prawna	695
5.2. Podmiot podatku	695
5.3. Przedmiot podatku, podstawa opodatkowania i stawka podatkowa ...	696
5.4. Technika podatkowa	697
6. Podatek od niektórych instytucji finansowych	697
6.1. Podstawa prawna	697
6.2. Podmiot podatku	697
6.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	698
6.4. Stawki podatkowe	698
6.5. Technika podatkowa	699
7. Podatek od sprzedaży detalicznej	699
7.1. Podstawa prawna	699
7.2. Podmiot podatku	699
7.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania	699
7.4. Stawki podatkowe	700
7.5. Technika podatkowa	700
8. Podatek od przychodów z budynków	701
8.1. Podstawa prawna	701
8.2. Podmiot opodatkowania	701
8.3. Przedmiot opodatkowania	701
8.4. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa	702
8.5. Technika podatkowa	702
8.6. Odliczenie i zwrot podatku	702
9. Podatek od wyjścia (dochodów z niezrealizowanych zysków)	703
9.1. Podstawa prawna	703
9.2. Podmiot opodatkowania	703
9.3. Przedmiot opodatkowania	703
9.4. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe	704
9.5. Technika podatkowa	704
9.6. Zwrot podatku dla osób fizycznych	705
10. Danina solidarnościowa	705
10.1. Podstawa prawna	705
10.2. Podmiot i przedmiot opodatkowania	706
10.3. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa	706
10.4. Technika podatkowa	706

Rozdział XXIII

Podatki i opłaty stanowiące dochód gmin	707
1. Rodzaje podatków i opłat stanowiących dochód budżetu gmin.....	707
2. Podatek od nieruchomości.....	708
2.1. Podstawa prawna.....	708
2.2. Podmiot podatku.....	708
2.3. Przedmiot i podstawa opodatkowania.....	709
2.4. Zwolnienia podatkowe.....	711
2.5. Stawki podatkowe.....	712
2.6. Technika podatkowa.....	714
3. Podatek od środków transportowych.....	715
3.1. Podstawa prawna.....	715
3.2. Podmiot podatku.....	715
3.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania.....	715
3.4. Zwolnienia podatkowe.....	716
3.5. Stawki podatkowe.....	716
3.6. Technika podatkowa.....	717
4. Podatek od spadków i darowizn.....	717
4.1. Podstawa prawna podatku od spadków i darowizn.....	717
4.2. Podmiot podatku.....	717
4.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania.....	718
4.4. Zwolnienia podatkowe.....	720
4.5. Ulgi podatkowe.....	723
4.6. Stawki podatkowe.....	724
4.7. Technika podatkowa.....	724
5. Podatek od czynności cywilnoprawnych.....	725
5.1. Podstawa prawna podatku od czynności cywilnoprawnych.....	725
5.2. Przedmiot podatku	725
5.3. Podmiot podatku.....	726
5.4. Podstawa opodatkowania.....	727
5.5. Zwolnienia podatkowe.....	727
5.6. Stawki podatkowe.....	728
5.7. Technika podatkowa.....	728
6. Podatek rolny	729
6.1. Podstawa prawna podatku rolnego.....	729
6.2. Podmiot podatku.....	729
6.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania.....	730
6.4. Zwolnienia podatkowe.....	731
6.5. Ulgi podatkowe.....	732
6.6. Stawki podatkowe.....	733
6.7. Technika podatkowa.....	733
7. Podatek leśny.....	734

7.1. Podstawa prawna podatku leśnego.....	734
7.2. Podmiot podatku.....	734
7.3. Przedmiot podatku i podstawa opodatkowania.....	734
7.4. Zwolnienia podatkowe.....	735
7.5. Stawki podatkowe.....	736
7.6. Technika podatkowa.....	736
8. Opłaty.....	737
8.1. Opłata skarbowa.....	737
8.2. Opłata targowa.....	738
8.3. Opłata miejscowa	739
8.4. Opłata uzdrowiskowa	740
8.5. Opłata reklamowa	741
8.6. Opłata od posiadania psów	742

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.)
Konstytucja	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Konstytucja kwietniowa	– ustawa konstytucyjna z 23.04.1935 r. (Dz.U. Nr 30, poz. 227)
Konstytucja marcowa	– ustawa z 17.03.1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 44, poz. 267 ze zm.)
Konstytucja z 1952 r.	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22.07.1952 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1375)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.)
Mała Konstytucja	– ustawa konstytucyjna z 17.10.1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.)
p.u.s.a.	– ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137 ze zm.)

r.w.p.i.	– rozporządzenia Ministra Finansów z 28.06.2022 r. w sprawie wynagrodzenia płatnika i inkasenta z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa (Dz.U. poz. 1377)
traktat akcesyjny	– traktat podpisany w Atenach w dniu 16.04.2003 r. między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm., zał.)
u.d.p.p.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2022 r. poz. 1327 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.)
u.p.t.u., ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
u.w.p.	– ustawa z 11.10.2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2157 ze zm.)

Czasopisma i publikatory

Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
EPS	–	Europejski Przegląd Sądowy
Fin. Kom.	–	Finanse Komunalne
KPP	–	Kwartalnik Prawa Prywatnego
KPPod.	–	Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	–	Kwartalnik Prawa Publicznego
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
M. Praw.	–	Monitor Prawniczy
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; Zbiór Urzędowy, Seria A
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPP	–	Przegląd Prawa Publicznego
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prz. Leg.	–	Przegląd Legislacyjny
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	–	Przegląd Sejmowy
PS	–	Przegląd Sądowy
PUG	–	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SE	–	Studia Europejskie
SPE	–	Studia Prawno-Ekonomiczne
St. Praw.	–	Studia Prawnicze
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZNUŁ	–	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

Inne

NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
NTA	–	Najwyższy Trybunał Administracyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
STIR	–	system teleinformatyczny izby rozliczeniowej
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej: ETS)
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

PRZEDMOWA

Jan Zdzitowiecki wskazywał, że przy ustanawianiu podatków trzeba mieć na uwadze przede wszystkim to, by „tak je ustanowić i tak ułożyć ich wzajemny stosunek, aby lepiej spełniały swoją rolę, to jest nie tylko nie obniżały stopy życiowej podatnika, lecz przeciwnie, w miarę możliwości przyczyniały się do jej stałego podnoszenia. Jednym słowem, chodzi o dobry system podatkowy”¹.

Podatki powstawały i rozwijały się na skutek potrzeb budżetu państwa. Początkowo nie tworzyły one systemu podatkowego, a jedynie był to zespół podatków istniejących obok siebie w danym kraju. Dopiero z czasem państwo zaczęło próbować zestrajać podatki tak, by tworzyły całość organizacyjną zarówno pod względem prawnym, jak i ekonomicznym. I to są początki kształtowania się systemu podatkowego.

Zarówno formy opodatkowania, jak i rodzaje podatków należy odczytywać jako wyraz dokonujących się przemian w życiu gospodarczym, społecznym i politycznym poszczególnych państw. Systemy podatkowe są doskonalone wraz z rozwojem cywilizacji.

Budowa systemu podatkowego jest zagadnieniem prawnym, ustalają ją bowiem przepisy prawne. Natomiast przedmiotem regulowanym przez te przepisy jest materia gospodarcza, a to oznacza, że w sile gospodarczej opodatkowanego tkwi źródło podatku.

Każda władza państwowa troszczy się o określenie źródeł i form realizacji podatkowych dochodów budżetowych. Jest to zadanie trudne z uwagi na wyraźną sprzeczność i kolizję dwóch interesów – publicznego i prywatnego. L. Biliński, zwracając uwagę na to zagadnienie, stwierdzał, że „z wiekuiestej tradycji, a w części i z natury egoizmu ludzkiego, każdy podatnik uważa skarb publiczny za wroga, przed którym należy się bronić wszelkimi siłami”².

¹ J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, RPEiS 1961/1, s. 33.

² L. Biliński, *System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach*, Lwów 1876, s. 110; zob. także J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936, s. 3–35.

Podatek jest instytucją prawną, a przy tym związany jest z ekonomicznym procesem powstawania i użytkowania dochodu. Dlatego system podatkowy powinien być dostosowany do stadiów tego procesu, a w procesie gospodarowania dochód najpierw się kształtuje, następnie – już osiągnięty – da się ostatecznie ustalić i wreszcie zostaje użyty. Do tych stadiów powstawania i użytkowania dochodu musi nawiązywać system podatkowy.

Cel, jakim dla władzy publicznej jest sprawna realizacja dochodów podatkowych, nie uświęca każdego rozwiązania prawnego, które do tego zmierza. Zapotrzebowanie państwa na dochody publiczne nie może usprawiedliwiać opodatkowania sprzecznego z wartościami i dobrami konstytucyjnie chronionymi³.

Prawodawstwo podatkowe stanowi ten rodzaj działalności władzy ustawodawczej, który wkracza głęboko w sferę wolności i praw podatnika⁴. Taka ingerencja wymaga zawsze legitymacji prawodawczej rangi konstytucyjnej, a także aksjologicznego uzasadnienia. Z uwagi na to przyznaniu organom władzy publicznej kompetencji do stanowienia prawa musi towarzyszyć równocześnie określony system kontroli, przede wszystkim co do legalności działań prawodawczych⁵.

Konstytucyjne unormowania wynikające z art. 217 i 84 Konstytucji, a także regulacje dotyczące wolności i praw ekonomicznych (art. 20, 21, 22 i 64 Konstytucji), prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji), zasady równości (art. 32 Konstytucji), zasady demokratycznego państwa (art. 2 Konstytucji), zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji) powinny stanowić standard, wedle którego kształtuje się obowiązki podatkowe.

Pierwsze cztery wydania podręcznika autorstwa profesorów Andrzeja Gomułowicza i Jerzego Małeckiego ukazały się w poznańskim wydawnictwie Ars boni et aequi, natomiast osiem kolejnych w wydawnictwie LexisNexis i jedno wydanie w wydawnictwie Wolters Kluwer.

W przedmowie do wydania podręcznika profesor Jerzy Małecki napisał, że należy „uczyć przede wszystkim teorii podatków, ilustrując jednocześnie jej problemy przykładami z obowiązującego prawa podatkowego. Student powinien rozumieć istotę rozwiązań podatkowych, wielowariantowość koncepcji, na której się opierają, przesłanki i skutki oraz znaczenie technik legislacyjnych w ich wyrażaniu. Nie zaskoczą go wówczas żąd-

³ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

⁴ C. Kosikowski, *Granice opodatkowania jako zasada konstytucyjna [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 445–474.

⁵ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie*, Warszawa 2016.

ne, tak częste, zmiany w przepisach prawa podatkowego. Nie będą mu również obce rozwiązania innych państw”.

Poznań, 30 czerwca 2022 r.

Andrzej Gomułowicz
Dominik Mączyński

Część pierwsza

ZARYS TEORII PODATKU

Rozdział I

ZAGADNIENIA OGÓLNE – ASPEKT EWOLUCYJNY KONCEPCJI PODATKOWYCH

1. Od arki Noego do Neumarka

Podatki towarzyszą człowiekowi od początku jego istnienia¹. Udokumentowane zapisy dotyczące podatków pojawiają się już w związku z budową arki Noego. Przy jej budowie zapotrzebowanie na dochód pokrywano dzięki wprowadzonemu samoopodatkowaniu oraz podatkowi pogłównemu.

Podatek pogłówny został ustanowiony w wysokości pół szekla i obciążał wszystkich mężczyzn mających powyżej 20 lat². Ponieważ Bóg znał mentalność Izraelitów, określił, jaką wagę należy do szekli stosować, wskazał, że „dwadzieścia gera stanowi szekla”. Podatek ten miał być płacony zgodnie z ustanowioną regułą: „bogaty powinien dać nie mniej, biedny nie więcej niż pół szekla”. Jest charakterystyczne, że te proste reguły opodatkowania noszą w sobie znamiona zarówno idei powszechności, jak i idei spra-

¹ K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 1, *Starożytność*, Warszawa 1961; E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. 1, Poznań 1957; T. Wałek-Czernecki, *Historia gospodarcza świata starożytnego*, t. 2, *Grecja-Rzym*, Warszawa 1948; Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski* [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998, s. B/1 i n.

² Szerzej na ten temat zob. ks. Z. Żywica, *Historia i wartość biblijnego podatku świątynnego*, „Elckie Studia Teologiczne. Instytut Teologiczny Diecezji Elckiej” 2001/2, s. 343: „Podatek świątynny (dwudrachmy) sięga swymi korzeniami do ofiary pół szekla zarządzanej jeszcze przez Mojżesza. Podczas spisu Izraelitów na pustyni Mojżesz nakazał płacić pół szekla, jako okup za życie, każdemu mężczyźnie od 20 roku życia włącznie, aby w ten sposób powstrzymać gniew Boga”; a także tego autora *Wolność synów* [w:] *Mateuszowe logia Jezusa. Studia z biblistyki*, t. 7, red. ks. R. Bartnicki, Warszawa 1994, s. 47: „Podatek cesarski, tzw. *tributum capitis* (podatek pogłówny) nakładany był na każdego obywatela od 12 (wolni mężczyźni od 14), aż do 65 roku życia w zależności od wielkości posiadanego majątku i jego dochodu”; ks. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i Imperium Rzymskiego*, „Perspectiva, Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne” 2007/2(11), Legnica 2007, s. 57: „Rzymski system podatkowy można byłoby najogólniej podzielić na podatki bezpośrednie, podatki pośrednie i świadczenia rzeczowe. W ramach podatków bezpośrednich można wyróżnić dwa rodzaje zobowiązań *tributum soli* oraz *tributum capitis*, czyli właściwie podatek od gruntów i podatek od osób”; szerzej na ten temat zob. ks. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników...*, s. 57–61.

wiedliwości opodatkowania, a więc dwóch filarów, na których w przyszłości wspierać się będzie opodatkowanie.

Bardzo znamienne są też, gdy spogląda się na zagadnienie opodatkowania, wnioski wypływające z przypowieści o wdowim groszu³. W jerozolimskiej świątyni rzesza ludzi wrzucała pieniądze do skarbony. Wielu bogaczy rzucało wiele. Jedna uboga wdowa włożyła dwa drobne pieniążki. Uważa się, że uboga wdowa poniosła większą ofiarę finansową aniżeli wszyscy pozostali. Bogacze składali bowiem ofiarę finansową z tego, co im zbywało. Natomiast uboga wdowa „z niedostatku swego wrzuciła wszystko, co miała, całe utrzymanie swoje”.

W *Ewangelii św. Mateusza* w ustępie zatytułowanym *Podatek na świątynię* znajduje się charakterystyczny opis dotyczący obowiązku podatkowego. Jest on następujący: „Gdy przyszli do Kafarnaum, przystąpili do Piotra poborcy dwudrachmy z zapytaniem: «Wasz Nauczyciel nie płaci dwudrachmy?». Odpowiedział: «Owszem». Gdy wszedł do domu, Jezus uprzedził go, mówiąc: «Szymonie, jak ci się zdaje, od kogo królowie ziemscy pobierają daninę lub podatki? Od synów swoich czy od obcych?». Gdy powiedział: «Od obcych», Jezus mu rzekł: «A zatem synowie są wolni. Żebyśmy jednak nie dali im powodu do zgorszenia, idź nad jezioro i zarzuć wędkę! Weź pierwszą rybę, którą wyciągniesz, i otwórz jej pyszczek: znajdziesz statera. Weź go i daj im za Mnie i za siebie»”⁴.

³ Zob. na ten temat J. Gać, *Jezus i pieniądze*, „W Drodze” 1997/6(286), s. 25: „Innym razem obserwował wchodzących do Świątyni i wrzucane przez nich do skarbony ofiary. Zobaczył też, jak uboga jakaś wdowa wrzuciła tam dwa pieniążki, i rzekł: «Prawdziwie powiadam wam: ta uboga wdowa wrzuciła więcej niż wszyscy inni»; usłyszeli zdumieni uczniowie pochwałę wewnętrznej szczodrości – przyczynek do zrozumienia zasad rządzących Jezusową ekonomią”; zob. także ks. W. Rakocy CM, *Finanse i prace publiczne* [w:] *Życie społeczne w Biblii*, red. G. Witaszek, Lublin 1998, s. 125–131, a także A. Filipowicz SJ, *Chrześcijaнин wobec podatków*, „Przegląd Powszechny” 1997/3(907), s. 288–299.

⁴ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* [w:] *Prawość i Godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, s. 138: „Rzadko zdarza się wśród podatników taki stosunek do obowiązków podatkowych, jak opisany w Ewangelii według św. Mateusza w ustępie zatytułowanym *Podatek na świątynię* – Jezus mimo braku obowiązku podatkowego nakazuje Szymonowi zapłacenie poborcom podatku na świątynię w wysokości dwudrachmy, by nie dać powodu do zgorszenia”. Zob. także J. Gać, *Jezus...*, s. 28: „Oficjalnym pieniądzem były rzymskie monety cesarskie – brązowe, srebrne i złote. Krążyły także rzymskie pieniądze spoza Italii, np. bite w Egipcie i Syrii. Ciągłe w obiegu znajdowały się piękne monety greckie, zarówno nowsze, jak i starsze”. I dalej, s. 27–28: „Jednostką obrachunkową był talent. Jeden talent to wartość obrachunkowa równa w przybliżeniu 30 kg srebra, bez względu na rodzaj wchodzących na tę wagę srebrnych monet. Jeżeli były to czternastogramowe sykle tyryjskie, wchodziło ich na talent prawie 2200 sztuk. Dziesięć tysięcy talentów to dwadzieścia dwa miliony sztuk dużych srebrnych monet, jakich nie byłaby zdolna wybić żadna mennica na Wschodzie”. Zob. również ks. Z. Żywica, *Wolność synów...*, s. 29: „Podatek świątynny był roczną opłatą pół szekla, pobieraną od każdego dorosłego Żyda płci męskiej na kontynuację kultu ofiarniczego świątyni jerozolimskiej”; tamże, s. 43: „Podatek świątynny obowiązywał wszystkich Żydów bez żadnych odstępstw aż do czasu zburzenia świątyni jerozolimskiej w 80 roku po Chrystusie”; oraz tego autora, *Historia i wartość...*, s. 343 i n.

Rozbudowane podatki pojawiają się w kulturze Egiptu, Grecji, Rzymu⁵; nieobce są epoce średniowiecza (św. Tomasz z Akwinu, Petrarka, Palmieri, a w Polsce – A.F. Modrzewski, J. Łaski)⁶. Na przełomie XVI i XVII w. myśl podatkową kształtowali J. Bodin, S. de Vauban, W. Petty, T. Hobbes. W teorii kameralistycznej odcisnął swoje piętno oprócz J.H.G. von Justiego także L. von Seckendorff⁷. Z kolei F. Quesnay, twórca koncepcji fizjokratów, znalazł w Polsce wielu swoich zwolenników, takich jak S. Staszic, H. Kołłątaj⁸.

Pierwsze znaczące koncepcje podatkowe wyrosły jednak **na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej** (A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say). Teza **o obiektywnych prawach natury**, które funkcjonują w obszarze gospodarki, stanowiła podstawę do sformułowania zasad podatkowych. Myśl przewodnia owych zasad, niezależnie od ich szczegółowych i wielorakich treści, da się ująć w jedną generalną maksymę – należy chronić podatników przed działaniem władzy naruszającej „naturalny porządek rzeczy w gospodarce”.

Koncepcję podatkową szkoły liberalnej należy odczytywać jako **zespół dyrektyw nakazujących w szczególny sposób chronić dobro prywatne (dobro podatnika) w kolizji z dobrem publicznym (państwo)**. W liberalnej myśli podatkowej wyraźnie zaznaczona jest nieufność wobec państwa, obawa przed zbyt szerokim i nieuzasadnionym wkraczaniem w sferę dóbr prywatnych⁹. Nieufność wobec państwa była uzasadniana nawarstwionymi w ciągu wieków przykładami ingerowania władzy w sferę prywatności w taki sposób, że dochodziło do naruszeń „obiektywnych praw natury”.

⁵ Ks. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników...*, s. 57 i n., a także ks. W. Rakocy CM, *Finanse i prace publiczne...*, s. 125 i n.; L. Piotrowicz, *Finanse Cesarstwa Rzymskiego w pierwszym jego okresie*, Lwów 1925; G. Seidler, *Studia z historii doktryn politycznych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 1955, t. II; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 11: „W starożytności szukać należy powstania wielu po dziś dzień stosowanych konstrukcji podatkowych”; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 21: „Dla stosunków w Imperium Rzymskim charakterystyczne było zróżnicowanie podatków w samym Rzymie i w prowincjach [...]. Podatkiem obywatelskim był przez długi czas podatek spadkowy [...]. Mieszkańcy prowincji płacili *tributum soli* – rodzaj podatku gruntowego [...]. W Rzymie zaczęto też stosować na szerszą skalę podatki obrotowe [...]. Rzymskim wynalazkiem jest także progresja podatkowa, kary za podawanie fałszywych informacji podatkowych”.

⁶ Szerzej na ten temat zob. N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 22–30.

⁷ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 37: „Do najbardziej oryginalnych jego poglądów należą te wywody, w których wskazywał, iż nie należy traktować regaliów i podatków z fiskalnego punktu widzenia. Biorąc pod uwagę skutki przeciążenia, uważał, iż powinno się brać raczej za mało niż za wiele”; por. E. Strasburger, *Nauka skarbowości. Część ogólna*, Warszawa 1924.

⁸ Chodzi tu przede wszystkim o pracę S. Staszica, *Uwagi nad życiem Jana Zamoyskiego, 1787*; N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 45, wskazuje, że S. Staszic „zwalcza antypodatkowe nastroje społeczeństwa, wskazując na konieczność zwiększenia opodatkowania na cele utrzymania wojska [...]. Staszic skłania się także na rzecz uchwalania podatków konsumpcyjnych [...]”. Opowiada się za jedynym podatkiem od rolnictwa jako najbardziej sprawiedliwym ze względów narodowych i sytuacji politycznej kraju”; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/1 i n.

⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

Liberalna koncepcja podatkowa sformułowała reguły odnoszące się zarówno do techniki opodatkowania (pewność, dogodność, taniość), jak i zasad dotyczących etyki opodatkowania (sprawiedliwe rozkładanie ciężaru podatkowego). W liberalnej koncepcji podatkowej zostały zarysowane reguły dotyczące przerzucalności podatku (incydencji podatkowej), szczególnie mocno akcentowano konieczność ustanowienia pewnych **gwarancji dla ochrony źródeł podatku** i zdecydowanie krytycznie odnoszono się do zjawiska **fiskalizmu podatkowego**. W tym ostatnim upatrywano szczególne zło, gdyż polityka fiskalna nie tylko niszczyła źródło podatku, lecz także w określonej perspektywie czasowej destrukcyjnie wpływała na dochody budżetowe.

Logika dziejów doprowadziła do tego, że mający swe źródło „w **socjalizmie katedr uniwersyteckich**” nowy kierunek myślenia o podatkach w sposób nieuchronny zderzył się, w sensie intelektualnym, z liberalną koncepcją podatkową. Dwaj najwybitniejsi przedstawiciele tego kierunku, L. von Stein oraz A. Wagner, formułowali założenia swojej koncepcji w sposób zasadniczo odmienny od idei liberalizmu ekonomicznego¹⁰. Odrzucili tezy liberalizmu ekonomicznego, a zagadnienia opodatkowania rozpatrywali w kontekście ogólnej koncepcji państwa, odnosząc je w szczególności do zadań, które ma ono wypełniać.

Tło gospodarcze, uwarunkowania polityczne i społeczne, czyli klimat ówczesnej epoki, przesądziły o nowym spojrzeniu na zagadnienia podatkowe. Szczególne uznanie znalazła koncepcja Sozialpolitik. Zobowiązywała ona państwo do **słusznej, sprawiedliwej korekty dochodu narodowego**. Korekta ta miała być obowiązkiem państwa. Skoro zatem państwo musi sprawiedliwie dzielić dochód narodowy, a zatem prowadzić politykę społeczną, to owej polityce społecznej należy przyporządkować funkcje systemu podatkowego. **Socjalizm katedr uniwersyteckich** przyjmował zatem założenie, że **podatki nie pełnią wyłącznie funkcji fiskalnych, aczkolwiek należą one do podstawowych, ale również spełniają funkcje pozafiskalne, a więc społeczne i polityczne**. Szczególne miejsce w koncepcji Steina i Wagnera zajmowało uzasadnienie motywów i racji, które akcentują znaczenie w polityce podatkowej funkcji pozafiskalnych. Autorzy ci wskazywali, że przejmowanie dochodów w formie podatków nie jest celem samym w sobie, lecz ma umożliwić funkcjonowanie **państwa dobrobytu**. Państwo bowiem dzięki podatkom tworzy inne dobra, przede wszystkim usługi publiczne, i jednocześnie zapewnia właściwy udział w tych usługach wszystkim grupom, warstwom i klasom społecznym.

Według szkoły niemieckiej (L. von Stein, A. Wagner) najpełniejszą realizację zadań redystrybucyjnych może zapewnić **socjalna funkcja opodatkowania**. Jednocześnie zakres redystrybucji nie może naruszać wolności gospodarczej, musi gwarantować ochronę własności prywatnej i godziwy poziom zysku. Koncepcjom szkoły niemieckiej podporządkowane są sformułowane przez nią zasady opodatkowania.

¹⁰ L. von Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, t. 4, 1885–1886; A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, t. 4, Lipsk 1889.

Interesujące koncepcje opodatkowania znaleźć można u J.M. Keynesa. W *Ogólnej teorii zatrudnienia, procentu i pieniądza* została stworzona i uzasadniona koncepcja interwencjonizmu, a więc nowa w treści teoria ekonomiczna. Keynes wskazywał **szczegółne znaczenie podatków w polityce interwencjonizmu**. Uzasadniał, jak należy postrzegać miejsce podatku w gospodarce, i określał relacje, jakie zachodzą między rodzajem i poziomem obciążeń podatkowych a kształtowaniem się cyklu koniunkturalnego. Podatki stosowane w ramach ogólnej polityki finansowej, a więc świadomie, mają do wypełnienia ważne zadanie zarówno w fazie recesji, jak i boomu w cyklu koniunkturalnym. Przesłanki wykorzystania podatków w polityce interwencyjnej państwa, sformułowane przez Keynesa, stały się **klasycznym wzorem funkcjonowania gospodarki rynkowej**.

W XX w. uformowała się w Europie **nowa szkoła niemiecka**. Należeli do niej F.K. Mann, W. Gerloff, G. Schmolders, C. von Siemens, N. Kaldor, F. Neumark¹¹. Szkoła ta posiłkowała się wyraźnie tezami sformułowanymi przez R.A. Musgrave'a¹². Odczytując tezy myśli podatkowej XX w., jej reprezentanci wyraźnie nakreślili potrzebę zachowania ciągłości w nauce o podatkach. Bez zrozumienia instytucji podatkowych i towarzyszących im uwarunkowań ujętych w dawnej myśli podatkowej nie jest możliwe budowanie od podstaw nowego porządku podatkowego. Ewolucja myśli podatkowej umożliwia nie tylko wartościowanie, lecz także dokonanie weryfikacji oraz oceny znaczenia i osiągnięć dawnych koncepcji podatkowych.

Współcześnie wyniki tych przemyśleń często stanowią podstawę do doskonalenia rozwiązań podatkowych, dawniej już wykształconych. Takie doskonalenie, będące elementem postępu, jest oczywiste. Upłynął bowiem czas i zmieniły się realia gospodarcze, społeczne, polityczne. Doszedł też nowy czynnik, który musi być respektowany przy koncepcjach podatkowych, a mianowicie zarówno międzynarodowe, jak i unijne uwarunkowania w zakresie standardów podatkowych. Ewolucja myśli podatkowej pozwala zatem, przy zachowaniu tego co wartościowe i co wynika z dawnych szkół podatkowych, zachować kierunek badań naukowych. W wyniku ewolucji nie dokonuje się burzenia i budowania od podstaw założeń podatkowych, ale twórczo rozwija się dawne zasady podatkowe.

Koncepcje podatkowe nie są niezmiennie, a rodzaje podatków, ich treść, układ, formy opodatkowania trzeba odczytywać jako wyraz dokonujących się przemian w życiu gospodarczym, społecznym i politycznym. Właśnie dlatego nowa szkoła niemiecka do zastanych już koncepcji podatkowych wprowadza nowe treści, rozbudowując je stosownie do zmienionych warunków gospodarczych i społecznych, a także nowych uwarunkowań politycznych.

¹¹ Szerzej na ten temat: N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 55 i n.

¹² R.A. Musgrave, P.B. Kullmer, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, Tübingen 1975.

2. Cechy wspólne koncepcji podatkowych

Podatki zawsze będą budzić emocje i powodować spory, albowiem tak jak człowiek z natury swej pragnie pieniędzy, tak państwo, także z natury swej organizacji i przesłanek funkcjonowania, pożąda podatków. Do rozwiązania pozostaje zatem problem podziału dochodów między jednostką a państwem. Tego problemu ani w teorii podatku, ani w praktyce jego funkcjonowania nie udało się rozwiązać w sposób zadowalający. Zwracają na to uwagę wszystkie szkoły podatkowe. Dlatego św. Tomasz z Akwinu pytał: „Czy opodatkowanie musi być rabunkiem?”, a K. Klock uzasadniał tezę oporu podatkowego brakiem sprawiedliwej przyczyny opodatkowania. **Zakres podatkowej ingerencji w sferę dóbr prywatnych** jest trudny do określenia, a „nędza i cierpienie, obecne nawet wśród najbogatszych narodów, świadczą o tym, że w najlepszym nawet wypadku jest to jedynie rozwiązanie częściowe”¹³.

Dawne koncepcje podatkowe jednoznacznie potwierdzają maksymę, że „ten, kto włada podatkami, sprawuje władzę większą od miecza i berła”.

W koncepcjach podatkowych zgodnie przyjmowano tezę, że proponowane w nich zasady opodatkowania mogą współtworzyć system podatkowy. Myśl podatkowa podpowiada bowiem prawodawcy, jak i dlaczego układać poszczególne rodzaje podatków w system podatkowy. Założenia podatkowe nie zawsze okazują się trafne. Świadczy to nie tylko o zmieniającej się instytucjonalnej rzeczywistości gospodarczej i społecznej, lecz także o tym, że myśl podatkowa niekiedy rozmija się z uwarunkowaniami, które wynikają z życia gospodarczego i społecznego. Nie zmienia to jednak w niczym faktu, że poszczególne koncepcje podatkowe objaśniają zjawiska podatkowe, rozpoznają ich przyczyny i wskazują możliwe następstwa.

Następstwa podatkowe (fiskalne, a także pozafiskalne – społeczne, gospodarcze, polityczne) należałoby ująć w jednorodny, racjonalny i spójny system podatkowy. Tylko wówczas wiedza na temat opodatkowania będzie miała cechę wszechstronności. Bez takich cech, zdaniem poszczególnych szkół podatkowych, nauka nie może stanowić dobrych zasad podatkowych, a w konsekwencji praktyka nie może tych zasad dobrze realizować.

Zasadniczo we wszystkich koncepcjach podatkowych zagadnienia dotyczące podatków były rozpatrywane nie w sposób izolowany, ale w kontekście uwarunkowań gospodarczych i społecznych. Nie stroniono przy tym od wskazania zależności istniejących pomiędzy przesłankami ustrojowymi (politycznymi) a podatkami.

¹³ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, Warszawa 1993, s. 15; zob. także J. Głuchowski, *Teorie podatkowe [w:] System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 89–97.

Poszukiwano również sposobu rozwiązania konfliktu między interesami prywatnymi a publicznymi. Powoli kształtowała się myśl, że w dziedzinie opodatkowania należy pogodzić *salus rei publicae* i *salus civium*¹⁴; wówczas zarówno podatki, jak i system podatkowy nie tylko zyskują na racjonalności, lecz także mogą mieć walor rozwiązań sprawiedliwych. Opowiadano się za potrzebą tworzenia racjonalnych systemów podatkowych, aczkolwiek racjonalność rozmaicie rozumiano. Bez wątpienia funkcje, które przypisywano podatkom, determinowały następnie katalog i treść formułowanych zasad podatkowych.

¹⁴ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021; E. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018. Szerzej na ten temat: J. Głuchowski, *Teorie podatkowe* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 89–97; C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

Rozdział II

POPZEDNICY ADAMA SMITHA

1. Kameraliści

Myśl podatkowa kameralistów przez ponad 200 lat wywierała istotny wpływ na rozwój poglądów dotyczących podatków, ich miejsce w życiu gospodarczym państwa, a także na znaczenie fiskalnej funkcji opodatkowania oraz oddziaływanie podatków na procesy gospodarcze¹. Do znaczących przedstawicieli tego kierunku myśli podatkowej trzeba zaliczyć: K. Klocka, L. Seckendorffa, J. Sonnenfelsa oraz najwybitniejszego spośród nich – J.H.G. von Justiego.

Koncepcja podatkowa kameralistów jest bardzo wszechstronna i zbudowana na podłożu myśli ekonomicznej.

Kameraliści byli zwolennikami **protekcjonizmu w zakresie procesów gospodarczych**². Uznawali za konieczną ingerencję państwa w sferę działalności gospodarczej. **Źródła bogactwa** upatrywali w działalności produkcyjnej, twierdząc, że rozwój przemysłu jest warunkiem dobrobytu państwa i zasobności jego obywateli. Rozwój przemysłu jest przesłanką rozwoju handlu; dzięki temu zwiększa się obieg pieniądza, tworzy dochód – a **to uzasadnia pobór i ściąganie podatków**.

W miarę rozwoju przemysłu i handlu zaczyna kształtować się międzynarodowa wymiana towarów, co także **przynosi dochód w postaci cła**. Przemysł i handel koncentrują się w miastach, dlatego państwo powinno objąć swoją opieką (protekcjonizmem) procesy produkcyjne i usługowe, gdyż tylko wraz ze wzrostem zamożności może postępować wzrost dochodów podatkowych³.

¹ G. Schmolders, *Geschichte der Volkswirtschaftslehre*, Hamburg 1962; N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 37–40; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/57 i n.

² Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/57: „Kameraliści publikowali dzieła naukowe, nauczali na uniwersytetach i doradzali władcom w państwach niemieckich przez ponad dwa stulecia, od XVI do początków XIX wieku, a ich wpływ na powstanie i rozwój nowoczesnej nauki finansów był znaczny”.

³ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/58: „Głównym zadaniem państwa jest wzbogacenie kraju i pełne wykorzystanie posiadanych sił wytwórczych [...]. Polityka podatkowa musi przede wszystkim zapewnić państwu dostateczne zasoby pieniądza na pokrycie wydatków”.

W koncepcjach kameralistów, zwłaszcza tych wczesnych, można spotkać pogląd, że „podatki są środkiem wyjątkowym, który może być dopuszczony przez chrześcijańską zwierzchność jedynie w przypadkach szczególnej konieczności”⁴. Ta myśl wyraźnie nawiązuje do nurtu chrześcijańskiej filozofii moralnej św. Tomasza z Akwinu, który w odniesieniu do opodatkowania sformułował następującą tezę: „Jeżeli panujący wymuszają przy użyciu przemocy coś w sposób niewłaściwy, to jest to rabunek, taki sam jak rozbój na drodze”⁵. Powyższa teza znalazła następnie swój wyraz w poglądach kameralistów dotyczących polityki fiskalnej. Kameraliści przyznawali podatkom pełnienie przede wszystkim funkcji dochodowych, ale jednocześnie twierdzili, że podatek „nie może zmniejszać majątku opodatkowanych”, a jego pobór musi następować przy zastosowaniu najniższych kosztów (J. Sonnenfels). Wskazywali, że zasady wymierzania podatku nie mogą być ustalone w taki sposób, który przekreśla gospodarcze oddziaływanie podatku⁶.

Zwarty i najbardziej reprezentatywny dla kameralistów wykład myśli podatkowej prezentuje J.H.G. von Justi⁷. Poglądy von Justiego prezentowane są w kontekście przyjętej przez niego systematyki podatków.

W systemie podatkowym funkcjonują zarówno **podatki bezpośrednie**, takie jak podatek od kapitału, od rzemiosła, od nieruchomości, od gruntu, jak i **podatki pośrednie** – od spożycia i od sprzedaży. Należy wskazać poruszane przez von Justiego zagadnienia dotyczące: **uczciwej podstawy opodatkowania, równomierności i sprawiedliwości opodatkowania, oceny relacji między opodatkowaniem bezpośrednim a pośrednim**, a także **zasad poboru podatków**.

Uczciwa podstawa podatku, którą zaleca von Justi, to teza, aby pobór podatków dokonywał się na podstawie prawa, a nie by był wyrazem **samowoli podatkowej panującego**. Ta myśl nawiązuje do nurtu, który opowiada się za uznaniem kompetencji parlamentu w sprawach dotyczących obciążeń podatkowych.

Równomierność i sprawiedliwość powinny być cechami obciążeń podatkowych, gdyż podatki nie mogą być zbyt wysokie ani w stosunku do dochodu, ani w stosunku do majątku. Teza o równomierności i sprawiedliwości uznaje zbyt wysokie podatki za niepożądane. Brak równomierności może być bowiem synonimem negatywnego wpływu opodatkowania na rozwój działalności produkcyjnej i handlowej. Wysoki podatek jest jednym z czynników, które skutecznie hamują, ograniczają aktywność gospodarczą

⁴ Cytat za: W. Haubricks, *Grenzen für den Steuerstaat*, „Deutsche Steuerzeitung” 1982/1–2, s. 4.

⁵ T. von Aquino (1225–1274), *Summe der Theologie*, Stuttgart 1954, t. 3, s. 323; G. Schmolders, *Geschichte der Volkswirtschaftslehre*, Hamburg 1962.

⁶ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/58: „Podatki odciągają pieniądź z gospodarki, tak więc po ich opłaceniu nie może ona działać w tej samej skali co przedtem. Ważne jest, aby nie przekroczyć granic opodatkowania [...]. Aby razem z pieniędzmi nie wyciskać z biednych poddanych krwi i potu”.

⁷ J.H.G. von Justi żył w latach 1705–1771 i z dziedziny opodatkowania wydał fundamentalną pracę *Von den Steuern und Abgaben*.

podatnika. Z tego też względu – dla dobra państwa, które ma rozwijać się harmonijnie – **należy unikać fiskalizmu**.

Von Justi krytycznie ocenia opodatkowanie pośrednie, a przede wszystkim to, które dokonuje się w formie akcyzy⁸. **Podatek od spożycia** obciąża przede wszystkim konsumpcję ubogich grup ludności, a to, zdaniem von Justiego, jest sprzeczne z rozsądnymi zasadami gospodarczymi. Przede wszystkim dlatego, że dochody osób ubogich, obciążonych podatkiem od spożycia, nie pozwalają na żadne oszczędności, a to sprawia, że w zasadzie cały dochód wydatkowany jest na dobra konsumpcyjne⁹.

Dużą wagę przywiązuje von Justi do zagadnień dotyczących techniki podatkowej, a przede wszystkim do zasad poboru podatków. W sprawnej administracji skarbowej dostrzega możliwość znaczącego zwiększenia wpływów podatkowych przy zachowaniu dotychczasowego poziomu opodatkowania. Pobór podatków nie powinien stanowić uzasadnienia rozbudowy aparatu skarbowego ponad niezbędne minimum. **Zwiększanie administracji skarbowej zawsze prowadzi do ograniczania dochodów podatkowych**, gdyż coraz większa kwota jest przeznaczana na utrzymanie aparatu skarbowego. Nie trafia zatem do budżetu państwa.

Gdy ocenia się poglądy podatkowe kameralistów, zauważa się, że wyróżnia je przede wszystkim to, iż wskazują **konieczność budowy zróżnicowanego systemu podatkowego**, jednocześnie nie pozostawiając wątpliwości co do tego, że ten system podatkowy ma być „dobry”, a zatem podatki powinny być równomierne i sprawiedliwe. Reguły dotyczące techniki podatkowej powinny być znane podatnikom i prowadzić do oszczędności podatkowych. Kameraliści dostrzegali możliwość wspierania procesów gospodarczych za pomocą polityki podatkowej, dając tym samym wyraz znajomości reguł rządzących opodatkowaniem. Wskazywali bowiem następstwa podatku w sferze przemysłu i handlu. Następstwa te (funkcja interwencyjna podatku) powinny być uwzględniane przy tworzeniu systemu podatkowego. Podatki powinny zwiększać, co jest oczywiste, dochody państwa, a tym samym prowadzić do umocnienia jego politycznej potęgi. Nie mogą być jednak zbyt wysokie, albowiem wtedy przekreślona jest ich funkcja fiskalna i interwencyjna¹⁰.

⁸ Ten krytyczny stosunek do akcyzy, która przez stulecia była jedną z podstawowych form opodatkowania, nie jest jednak na tyle silny, by nie stwierdzić: „Lepiej jest ścierpieć niezauważalne złodziejstwo w postaci akcyzy, niż jawną przemoc i gwałt w postaci egzekwowania podatku gruntowego”; G. Schmolders, *Geschichte...*, s. 146.

⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/58: „Stąd rodził się postulat zwalniania z generalnej akcyzy artykułów codziennej potrzeby i wprowadzania specyficznych, wysokich stawek na towary luksusowe, np. wino”; N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 38 i n.

¹⁰ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/58: „Polityka dochodów musi opierać się na pewnych regułach, ażeby kraj nie wyczerpał swej siły gospodarczej i nie wykrwawił się z pieniędzy”.

2. Fizjokraci

Tableau économique (tablica ekonomiczna), opublikowana w drugiej połowie XVIII w. przez F. Quesnaya¹¹, była wykładem koncepcji fizjokratów na tematy dotyczące opodatkowania. Uwzględniała, zgodnie z „porządkiem naturalnym”, specyfikę gospodarczą kraju, w którym się narodziła, i została przyjęta jako przesłanka formułowania tez ekonomicznych¹².

Tezę kameralistów o potrzebie rozwoju produkcji przemysłowej i opodatkowania dochodów z niej pochodzących zastąpiła teza o konieczności rozwoju rolnictwa i ulokowania tam głównego źródła dochodów podatkowych państwa.

W społeczeństwie, według Quesnaya, można wyróżnić **trzy klasy**¹³, a mianowicie: dzierżawców rolnych, właścicieli ziemskich, przemysłowców i rzemieślników. Jedyną klasą produkcyjną są dzierżawcy rolni, albowiem **wyłącznie rolnictwo jest w stanie co roku wytworzyć dochód netto**. Dochód ten przypada klasie właścicieli ziemskich w postaci renty gruntowej, a dzierżawcy rolni zatrzymują dla siebie jedynie tzw. koszty utrzymania. Właściciele ziemscy wykorzystują dochód z renty gruntowej na zakup dóbr od przemysłowców i rzemieślników, a także na inwestycje, które zapewniają wzrost produkcji rolnej. Dzięki temu dochód tworzony w rolnictwie jest podstawą egzystencji całego społeczeństwa.

Przemysłowcy i rzemieślnicy, podobnie jak kupcy, są „klasą jałową”. Działalność „klasy jałowej” jest co prawda użyteczna, zwiększa bowiem różnorodność dóbr i usług, ale nie tworzy równocześnie produktu czystego. Nie przyczynia się więc do wzrostu bogactwa. U podstaw koncepcji ekonomicznej fizjokratów leży teza, że źródłem bogactwa może być tylko praca wykonywana w rolnictwie. W produkcji rolnej powstaje „produkt czysty”; jest nim nadwyżka ponad poniesione koszty produkcji, czyli produkt dodatkowy.

Na poglądy ekonomiczne F. Quesnaya należy spoglądać przez pryzmat jego wykształcenia medycznego. Poglądy zawarte w tablicy ekonomicznej są w pewnym stopniu odzwierciedleniem stanu wiedzy lekarskiej¹⁴. Ujmują bogactwo jako następstwo produkcji krążące z ręki do ręki; bogactwo, które krążąc w społeczeństwie i gospodarce,

¹¹ F. Quesnay żył w latach 1694–1774, a jego tablica ekonomiczna uważana jest za systematykę nauki fizjokratyzmu. Był indywidualnością nie tylko jako ekonomista, lecz także jako lekarz wykonujący swoją praktykę na dworze króla Ludwika XV.

¹² H. Olszewski, *Historia doktryn politycznych i prawnych*, Warszawa 1986, s. 178–179: „Fizjokraci mieli świadomość realiów politycznych swoich czasów. Ich liberalizm dotyczył sfery ekonomiki [...]. Państwo powinno ograniczyć swą działalność w dziedzinie gospodarczej do zarządzeń zgodnych z naturalnymi prawami ochrony własności, zapewnienia obywatelom bezpieczeństwa i swobody”.

¹³ F. Quesnay, *Pisma ekonomiczne*, Warszawa 1928, s. 137 i n.; K. Opalek, *Prawo natury u polskich fizjokratów*, Warszawa 1953; K. Gide, K. Rist, *Historia doktryn ekonomicznych*, t. 1, Warszawa, s. 48 i n.

¹⁴ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 43.

spełnia taką samą funkcję jak krążenie krwi w organizmie ludzkim. Stanowi niezbędne „odżywienie” dla gospodarki i społeczeństwa.

Ze względu na to, że tworzenie prawdziwego bogactwa jest właściwe tylko rolnictwu, nie znajduje uzasadnienia opodatkowanie przemysłu i handlu. Nie powstaje tam bowiem produkt czysty. Rzemieślnicy i producenci, gdy są opodatkowani, wliczają podatki w koszty produkcji, a to prowadzi do podniesienia poziomu cen. Skoro produkt czysty powstaje wyłącznie w rolnictwie, to **powinien istnieć tylko jeden podatek** pobierany z tego rodzaju działalności.

Dlatego F. Quesnay opowiada się za koncepcją podatku jedyne go, którą znacznie wcześniej we Francji, na początku XVIII w., sformułował S. de Vauban. Odrzuca liczne podatki bezpośrednie i propaguje opodatkowanie „u źródła” powstawania czystego dochodu, a więc w rolnictwie. **Podatek jedyny**, zdaniem F. Quesnaya, powinien być płacony z dochodu osiągniętego ze sprzedaży plonów. Koncepcja podatku jedyne go jest jednocześnie opowiedzeniem się za formą opodatkowania bezpośrednie go, którą F. Quesnay aprobował także dlatego, że jego zdaniem podatki te są nieprzerzucalne¹⁵.

Dla fizjokratów oczywiste było, że w dziedzinie opodatkowania należy przyjąć rozwiązanie, zgodnie z którym podatek powinien pochodzić jedynie z tego źródła, które daje przychody. Skoro źródłem tym jest wyłącznie ziemia, to z innych źródeł należy zrezygnować, gdyż prowadzi to do zaciemnienia obrazu obciążeń podatkowych. Fizjokraci nie dostrzegali bądź też nie chcieli uznać faktu, że praca tworzy dochód (bogactwo) niezależnie od tego, gdzie jest wykonywana, a nie jedynie w rolnictwie.

Koncepcja podatku jedyne go została zweryfikowana negatywnie przez praktykę życia gospodarczego. K. Friedrich von Baden kazał w swoim księstwie wprowadzić podatek jedyny, ale po 4 latach musiał go znieść, albowiem nie tylko obniżyły się dochody podatkowe, lecz także spadła cena ziemi.

Idea podatku jedyne go, pozornie tak oderwanego od racjonalnych założeń, nie ma wyłącznie aspektu historycznego. Co jakiś czas w zmodyfikowanej wersji odżywa. Wyraźne jej odbicie można znaleźć w reformie amerykańskiego systemu podatkowego z 1986 r. Podstawowym podatkiem w tej reformie był podatek dochodowy, który z uwagi na swoje założenia i konstrukcję przejmował funkcję podatku jedyne go.

¹⁵ Tok rozumowania zarysowanej przez fizjokratów teorii przerzucania podatku jest bardzo czytelny; jeżeli opodatkuje się produkcję rolniczą, to wówczas właściciele ziemscy będą musieli zadowolić się mniejszym dochodem netto. Przy takich założeniach wyraźnie rysują się jeszcze dwa wnioski: po pierwsze, koszty utrzymania państwa spadają tylko na jedną klasę (właścicieli ziemskich), a po drugie, klasa dzierżawców i klasy przemysłowców oraz rzemieślników zostają zwolnione z obowiązków podatkowych.

Rozdział III

MYŚL PODATKOWA ADAMA SMITHA

1. Wprowadzenie

„Genialny Szkot” – tak współcześnie określa się Adama Smitha¹. Sława, zaszczyty i legenda towarzyszyły mu już za życia². Twórca liberalnej koncepcji ekonomicznej, w którą wpisał koncepcję podatkową, był pierwszym, który o problematyce podatków rozprawiał w sposób kompleksowy, łącząc zasady podatkowe z gospodarką i społecznymi uwarunkowaniami. Jego koncepcja podatkowa nie powstawała w próżni, miała wyraźne korzenie w przeszłości i czasach mu współczesnych. Od swoich poprzedników zapożyczył on wiele myśli dotyczących podatków. Rozważania Smitha koncentrują się przede wszystkim na: **zasadach podatkowych, koncepcji przerzucalności podatków, przesłankach kształtowania polityki fiskalnej, uwarunkowaniach politycznych, gospodarczych i społecznych opodatkowania.**

Można wskazać **trzy zasadnicze motywy**, które wpłynęły na myśl podatkową Smitha.

Po pierwsze, negatywne – nawarstwione przez lata doświadczenia wynikające z koncepcji oparcia wymiaru podatków na poborcach podatkowych.

¹ Określenie zapożyczone od W. Łączkowskiego, *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992/54, s. 121; na temat rozwoju teorii podatkowych zob. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992 oraz N. Gajl, *Zasady i teorie opodatkowania w okresie reform gospodarczych* [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty*, red. J. Małecki, Poznań 1998; N. Gajl, *Teorie i zasady podatkowe* [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/1 i n.

² A. Smith żył w latach 1723–1790. Był profesorem na uniwersytecie w Glasgow, gdzie powierzono mu pełnienie obowiązków dziekana; w 1778 r. został komisarzem celnym w Edynburgu, a pod koniec życia wybrano go na stanowisko lorda rektora uniwersytetu w Glasgow. „Człowiek odwiedzający Anglię w latach 60. XVIII wieku najprawdopodobniej usłyszałby, że na uniwersytecie w Glasgow jest niejaki dr Adam Smith. Był on człowiekiem bardzo znanym, jeśli nie sławnym. Słyszał o nim Wolter. Dawid Hume był mu bliski. Studenci przyjeżdżali aż z Rosji, by słuchać jego wypracowanych i entuzjastycznych rozpraw” (R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 37).

Po drugie, przemyslenia podatkowe Monteskiusza. Smith wzorował się na jego pracach; w koncepcjach podatkowych można znaleźć wiele odniesień do myśli tego francuskiego filozofa i prawnika.

Po trzecie, liberalna myśl ekonomiczna, której A. Smith był zwolennikiem, nakazywała mu formułować tezy podatkowe w związku, a nie w oderwaniu od praw określanych jako „obiektywne prawa natury”. Te „obiektywne prawa natury” to oczywiście mechanizm rynkowy, który w rozumieniu A. Smitha jest jedynym naturalnym sposobem prowadzenia działalności gospodarczej.

1.1. Model dzierżawy podatkowej

W modelu dzierżawy podatkowej³ podstawowe znaczenie miał **system poborców podatkowych**; był to generalny poborca podatkowy, a także ustanowieni przez niego regionalni poborcy podatkowi. Przez wieki była to dominująca forma poboru podatków. Cechowała ją silna władza poborcy podatkowego, który przy poborze podatków stawiał się ponad regułami opodatkowania. Często zresztą tych reguł w ogóle nie było, poza jedną, dominującą, nakazującą maksymalizację dochodów podatkowych. Poborca podatkowy dla własnej korzyści, usprawiedliwianej potrzebą działania w imieniu władcy, dokonywał poboru podatków w sposób arbitralny⁴.

Idea funkcjonowania poborcy podatkowego opierała się na następujących regułach:

- 1) panujący (władca) odstępuje roszczenia podatkowe w zamian za stałą sumę poborcy podatkowemu;
- 2) poborca podatkowy dokonuje oszacowania ogólnego poziomu (wysokości) możliwego do uzyskania dochodu podatkowego;
- 3) podstawą „optymalnego poziomu opodatkowania” staje się powszechny spis ludności;
- 4) powszechny spis ludności pozwala poborcy określić przypuszczalne, prawdopodobne dochody podatkowe;
- 5) poborca podatkowy dokonuje przedpłaty kwoty podatku na rzecz panującego (władcy), natomiast różnica między podatkiem zapłaconym a podatkiem rzeczywiście uzyskanym stanowi dochód poborcy podatkowego.

Zasady działania poborcy podatkowego skłaniały go do maksymalizacji dochodu. Dlatego następstwem działań poborcy był nasilony fiskalizm, który rujnował podatników. Bezdusznosc i nieczulość poborcy podatkowego na finansowe położenie podatników, nieuwzględnianie rzeczywistej możliwości zapłaty podatku wynikały z motywu zysku.

³ G. Schmölders, *Geschichte...*; M. Dalton, *Zasady skarbowości*, Warszawa 1948; F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń 2000.

⁴ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/22 i n.

Swoboda postępowania dzierżawcy podatkowego przy poborze podatków systematycznie prowadziła do dyskredytacji instytucji dzierżawcy podatkowego. Nieetyczność postępowania oznaczająca zdanie się na łaskę i niełaskę dzierżawcy podatku była jedną z przyczyn pejoratywnej treści określenia **finansista**, rozumianego jako synonim „oszuśta, który kantuje ludzi na pieniądze”.

Smith dostrzegał wszystkie wady modelu dzierżawy podatkowej; były one przez niego brane pod uwagę przy formułowaniu zasad odnoszących się do techniki poboru i wymiaru podatków, uważał za konieczne określenie takich zasad podatkowych, które chroniłyby podatnika przed nadużyciem ze strony władzy. Miały one w swoich założeniach przeciwstawić się arbitralnemu, swobodnemu działaniu władzy i chronić przed uciskiem fiskalnym.

1.2. Przemyślenia podatkowe Monteskiusza

Bez wątpienia Smith pozostawał pod urokiem poglądów Monteskiusza dotyczących świadczeń publicznych⁵; tezy francuskiego myśliciela były aprobowanym przez niego intelektualnym wzorem, na podstawie którego formułował tezy o potrzebie ochrony jednostki przed nadużyciem prawa ze strony władcy. Ten intelektualny fundament wart jest przypomnienia.

Według Monteskiusza **podatki państwowe są udziałem, jaki każdy obywatel oddaje z tego, co posiada**. Opowiadając się za powszechnością opodatkowania, Monteskiusz twierdzi, że podatnik musi mieć zagwarantowane prawo „co do pozostałej części, pozostającej po zapłaceniu podatku, jego własności”. Pewność ma oznaczać:

- 1) spokojne korzystanie z dochodu, majątku, który kształtuje się w następstwie zapłacenia podatku;
- 2) państwo (władza) ma zapewnić bezpieczeństwo prawne podatnikowi, polegające na nienaruszalności pozostałego po opodatkowaniu dochodu i majątku.

Co do wysokości świadczeń podatkowych Monteskiusz twierdzi, że **ciężar podatku należy ustalać według następujących reguł**:

- 1) wysokość podatku jest pochodną „nie tego, co lud może oddać, ale tego, co oddać powinien”;
- 2) określenie wysokości podatku musi być roztropne i przemyślane: „**nic nie wymaga większej mądrości i ostrożności, aniżeli ustalenie tego, co należy brać od poddanych, a co im pozostawić**”.

⁵ C.L. Monteskiusz, *O duchu praw*, t. 1, Warszawa 1957; M. Weralski, *Pojęcie podatku* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Ossolineum 1985, s. 44 i n.

Monteskiusz ma świadomość, że wysokość podatków jest pochodną potrzeb państwa i z reguły potrzeby te wyznaczają granice obciążeń podatkowych. Przestrzegając przed nadmiarem fiskalizmu, proponuje, aby ciężary podatkowe ustalać przy uwzględnieniu dwóch reguł: „**nie kierować się rzekomymi potrzebami państwa**” i „**nie odbierać ludowi możliwości zaspokojenia jego rzeczywistych potrzeb**”.

Zasługą Monteskiusza jest też zwrócenie uwagi na zagrożenia dla polityki podatkowej, które mogą być stwarzane przez doradców władcy. Myśli te formułuje w kontekście rzeczywistych i rzekomych potrzeb finansowych państwa. Zdaniem Monteskiusza **fiskalizm podatkowy rodzi się wówczas, gdy pod wpływem rzekomych potrzeb finansowych ustanawiane są podatki**. Źródłami rzekomych potrzeb finansowych państwa mogą być: „nieuzasadniony powab jakiegoś niezwyklego zadania ukazanego władcy”, „brak wyobraźni władcy wynikający z jego umysłowych predyspozycji”, a także „mylenie potrzeb małej, własnej duszy, z potrzebami państwa”.

1.3. Liberalizm gospodarczy

Koncepcja podatkowa Smitha wyrasta na gruncie **poglądów liberalizmu gospodarczego**⁶. Ich podwalinę tworzyła teoria obiektywnych praw natury. W życiu gospodarczym występują prawa, z których istnieniem należy się liczyć; władza państwa nie jest wszechmocna i stosunków gospodarczych nie może kształtować dowolnie, ale tylko w zgodzie z prawami natury. Prawa te są silniejsze od prawa stanowionego, dlatego państwo w swej działalności gospodarczej nie może się im skutecznie przeciwstawić. Prawa natury (rynek) przez swoje działanie uruchamiają mechanizmy samoregulujące, które bez ingerencji państwa zapewniają właściwe funkcjonowanie gospodarki. Z uwagi na to **ingerencja państwa w życie gospodarcze staje się w większości przypadków zbędna**.

A. Smith, co oczywiste, nie odkrył rynku⁷. Ale z pewnością był jednym z pierwszych, którzy rozumieli jego filozofię i równocześnie formułowali systematyczny, spójny zespół poglądów dotyczących reguł funkcjonowania mechanizmu rynkowego.

Konsekwentnie twierdził, że przemysł i usługi żyją rytmem, który wynika z konkurencji; dlatego sprzeciwiał się takim działaniom państwa, które przez prawo stanowione chciały chronić przemysł i usługi przed konkurencją.

Uważał, że rynek nie tylko reguluje ceny i ilości towarów stosownie do „wyroku społecznego popytu”, ale równocześnie reguluje dochody wszystkich, którzy współdziałają w celu wytworzenia towarów i usług.

⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 42 i n.

⁷ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 63 i n.

Założenia liberalizmu gospodarczego Smitha znalazły wyraz w jego dziele *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*⁸. W istocie jest to traktat, który wyjaśnia zasady powstania i funkcjonowania rynku. Wyraźnie zaznaczona jest teza, zgodnie z którą władza stanowiąca podatki, o ile chce skutecznie realizować dochody podatkowe, musi uwzględnić w swoim działaniu fakt, że życiem gospodarczym i społecznym rządzą obiektywne prawa natury.

2. Zasady podatkowe i ich znaczenie

W doktrynie podatkowej trwałe miejsce zdobyły **zasady podatkowe** sformułowane przez A. Smitha. Nie są one całkowicie własnym, intelektualnym dorobkiem autora. Nie podważa to w niczym zasług Smitha. Zasady te oddają osiemnastowieczne uwarunkowania polityczne, ale także uwarunkowania gospodarcze i społeczne. Wyrażają tęsknoty zwycięskiej burżuazji do uzyskania gwarancji bezpieczeństwa w zakresie podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej⁹. Niekiedy można odnieść wrażenie, że zasady podatkowe, wyrastając na podłożu nieufności do państwa (władzy), „wyrażają tendencję do podporządkowania władzy interesom [...] kupców i przemysłowców okresu kapitalizmu wolnokonkurencyjnego”¹⁰.

A. Smith uważa, że obowiązkiem państwa jest zapewnienie obrony kraju, wymiar sprawiedliwości, administracja publiczna, finansowanie prac z zakresu infrastruktury gospodarczej (drogi, mosty, kanały). Obowiązek państwa to także zapewnienie elementarnej ochrony zdrowia. I temu powinny służyć podatki.

2.1. Zasada dogodności opodatkowania

Zasada dogodności opodatkowania w ujęciu Smitha wyraźnie akcentuje dwa istotne elementy. Po pierwsze, chodzi o termin poboru podatku, a po drugie, o sposób poboru. W tym zakresie swoją myśl ujmuje Smith następująco: „**Każdy podatek winno się ściągać w takim czasie i w taki sposób, by podatnikowi było jak najdogodniej go zapłacić**”¹¹.

⁸ *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* zostały wydane w 1776 r. „W istocie *Bogactwo narodów* w całości stanowi wielki traktat o historii, wyjaśniający, w jaki sposób system doskonałej wolności, zwany też systemem naturalnej wolności – za taki uznawał Smith kapitalizm rynkowy – powstał i w jaki sposób funkcjonuje”. R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 47. W czasach Smitha zgodnie uznawano, że *Bogactwo narodów* to wytwór nie tylko wielkiego umysłu, lecz także całej epoki.

⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/62 i n.

¹⁰ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/63.

¹¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 49: „Interpretacja Smitha w zakresie tak sformułowanej zasady tkwi korzeniami, z natury rzeczy, w liberalnym systemie ekonomicznym, przez niego głoszonym. Ma na celu obronę podatnika, który zgodnie z całą teorią Smitha nie powinien być przeciążony zbyt wysokimi podatkami”.

Maksyma Smitha dotycząca **terminu płatności podatku** przekłada się na regułę: „**płać podatki, gdy wpływają pieniądze**”¹². Tak więc dogodny termin poboru podatku jest odnoszony do sytuacji, w której „istnieje największe prawdopodobieństwo, że podatnik ma go czym zapłacić”. Ta sekwencja wywodów Smitha wyraźnie wskazuje, że termin płatności podatku nie może być ustalany arbitralnie. Racjonalne jest takie jego ujmowanie, które uwzględnia przesłanki ekonomiczne dotyczące procesu powstawania dochodów podatkowych. A proces ten wiedzie od przychodu przez zysk, majątek, aż po dochód wydatkowany. Na każdym z tych etapów kształtowania się dochodu jest pewna swoista specyfika i to ona wyznacza właściwy dla podatnika termin zapłaty podatku. **Przepisy dotyczące wymiaru powinny tak ustalać termin poboru, aby dotyczyły dochodu realnego będącego w posiadaniu podatnika.** Podatnik nie zapłaci bowiem, „gdy ma pustą kieszeń”. Tak więc prawa natury (rynek) określają naturalne i obiektywnie uzasadnione dla poszczególnych rodzajów dochodów podatkowych terminy ich płatności.

Sposób poboru jest równie ważny jak termin, z tym jednak, że inne reguły wyznaczają sposób poboru podatków bezpośrednich, a inne podatków pośrednich.

Przy **podatkach bezpośrednich**, takich jak: podatek od zysku, od płacy, od czynszu z ziemi, od czynszu z domów, od renty gruntowej – wymiaru podatków dokonuje się przy udziale administracji skarbowej. Wynika to z istoty tych podatków, do których musi być dostosowana technika wymiaru.

Inaczej jest przy **podatkach pośrednich**. Tu bowiem technika wymiaru uwzględnia przerzucalność podatku i to, że jest on płacony w cenie dóbr konsumpcyjnych (towary i usługi). Można uznać, że w odniesieniu do podatków pośrednich dogodność sposobu zapłaty wiąże się z tym, iż:

- 1) płaci się je stopniowo, w małych ilościach, a więc w miarę tego, jak dokonuje się zakupów;
- 2) można zmniejszyć ciężar podatkowy całkowicie lub częściowo wówczas, gdy staje się on zbyt uciążliwy, gdyż podatnik może według własnego uznania albo kupować, albo nie kupować.

2.2. Zasada pewności opodatkowania

Podatnik musi mieć pewność co do tego, jakie są jego obowiązki, ale też jakie są jego uprawnienia w związku z ustaleniem i zapłatą podatku. Taką pewność zagwarantować musi państwo. **Zasada pewności** ma zapobiegać dowolności działania aparatu skarbowego i gwarantować podatnikowi pobór podatku w takiej wysokości, która wynika

¹² Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/64: „Zgodnie z tą zasadą technika wymiaru podatków, jak i terminy ich płatności powinny być dyktowane przez podatników, a organy skarbowe musiałyby pogodzić się z tymi wymaganiami i dostosować do nich całą sferę finansów publicznych”.

z przepisów prawa. Dlatego, skoro podatki mają być świadczeniem powszechnym, słuszne jest, zdaniem Smitha, domaganie się określoności podatku¹³.

Określoność podatku w terminologii przyjętej przez Smitha jest wyrazem sprzeciwu wobec możliwych nadużyć podatkowych, które mogą mieć miejsce wówczas, gdy podatek, jaki każda jednostka zobowiązana jest płacić, będzie ustalony dowolnie. Smith wyraźnie i jednoznacznie stwierdza, że państwo powinno gwarantować termin płatności, sposób zapłaty, sumę, jaką należy zapłacić, i dodaje: wszystko to powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika¹⁴.

Określoność podatku ma gwarantować **właściwa treść przepisów**, które będą chronić podatnika przed nadużyciami ze strony administracji skarbowej. Im bardziej przepisy te są proste, komunikatywne, tym większa pewność ograniczania patologii w opodatkowaniu. Dla Smitha znaczenie tej zasady jest tak istotne, że nie waha się stwierdzić: „Pewność co do tego, ile każda jednostka ma zapłacić, jest, jeśli chodzi o podatki, sprawą tak wielkiej wagi, że nawet bardzo nierównomiernie rozłożone podatki nie są w przybliżeniu złem tak wielkim, jak wielkim złem jest nawet mały stopień niepewności w tym względzie”.

Dla wzmocnienia swych racji w obronie zasady pewności opodatkowania A. Smith powołuje także inne argumenty. Wskazuje, że: „nieokreśloność podatku jest przyczyną zuchwalstwa i korupcji administracji skarbowej. Przy nieokreśloności podatku oddaje się podatnika w moc poborcy podatkowego, który może bądź dotkliwie obciążyć podatkiem niemiłego sobie podatnika, bądź też pod groźbą takiego obciążenia wymusić dla siebie jakiś podarunek”. To zuchwalstwo administracji skarbowej przekłada się zatem na działania o charakterze nagannym – arbitralny pobór podatku oraz wymuszanie łapówek (podarunki). Tak więc w ujęciu Smitha jednym z kryteriów oceny dobrego systemu podatkowego jest przestrzeganie nakazu, zgodnie z którym podatek powinien być z góry określony, a nie dowolny.

2.3. Zasada taniości opodatkowania

Taniość opodatkowania w rozumieniu Smitha ma bardzo bogatą i wszechstronną treść. Tylko pozornie jest to jedna z technicznych zasad opodatkowania, w rzeczywistości **łączy w sobie kilka wątków**, których spoiwem są rozważania na temat „rozsądnie ustanowionego podatku”¹⁵.

¹³ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 49: „[...] sformułował Smith ważną cechę, której powinien odpowiadać dobry system podatkowy, wskazując, iż podatek winien być z góry określony, a nie dowolny”.

¹⁴ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/64; M. Weralski, *Pojęcie podatku...*, s. 51.

¹⁵ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 2003, s. 585 i n.

Przede wszystkim taniść to **postulat oszczędności poboru podatku**. Smith ma tu na uwadze zarówno „sumę, jaką podatek zabiera z kieszeni ludności”, jak i „sumę, której do kieszeni ludności nie dopuszcza”. W obu aspektach chodzi o to, aby **koszty poboru podatków utrzymać na możliwie najniższym poziomie**. Pozwoli to na uzyskanie następującego efektu: największy udział procentowy dochodów podatkowych przypadnie na rzecz dobra ogólnego, a nie będzie pochłaniany przez administrację skarbową. Taniść poboru ma zagwarantować możliwą w danych warunkach **maksymalizację dochodów podatkowych przez ograniczenie wydatków na utrzymanie administracji skarbowej**.

Gdy odnosi się postulat Smitha taniści podatku do „sumy, jaką podatek zabiera z kieszeni ludności”, to niewątpliwie sprowadza się on do **konieczności ograniczenia wielkiej liczby urzędników skarbowych**. Wskazuje tu Smith oczywisty związek przyczynowo-skutkowy. Im większa liczba urzędników skarbowych (rozbudowany aparat administracji), tym większą część sumy wpływów podatkowych pochłaniają dochody z tytułu ich wynagradzania. Jest oczywiste, że traci na tym państwo. Podatek w pewnych przypadkach może stać się właśnie z tego względu „deficytowy”; będzie tak wówczas, gdy wynagrodzenie administracji skarbowej pochłonie w całości dochody podatkowe.

W kontekście zasady taniści podatku wypowiada się Smith na temat **wad podatku „nierozsądnie ustanowionego”**. Nierozsądnie ustanowiony podatek, tj. zbyt wysoki poziom obciążeń podatkowych, może objawiać swoje negatywne następstwa w taki sposób, że będzie „hamująco wpływał na pracowitość ludu, zniechęcając go do niektórych gałęzi działalności gospodarczej”. W tym zniechęcającym oddziaływaniu podatku Smith dostrzega przyczyny powstawania strat w dochodach podatkowych państwa. Straty te są następstwem tego, że nie znajdzie zatrudnienia bądź zatrudnienie straci wielka rzesza ludności. A to z jednej strony oznacza brak dochodów z tytułu płacy roboczej, a z drugiej, z punktu widzenia państwa, prowadzi do ograniczenia źródeł dochodu podatkowego. Bez wątpienia nierozsądnie ustanowiony podatek będzie również ograniczać aktywność kapitału, a więc spowoduje brak inwestycji, czyli doprowadzi do ograniczania źródeł dochodu, w tym przypadku do ograniczania dochodów z tytułu opodatkowania zysku.

Charakterystyczna jest teza Smitha o związku, który istnieje między nierozsądnie ustanowionym podatkiem a działaniami, które podejmują podatnicy, by skutecznie uchylić się od poniesienia ciężaru podatkowego. **Smith rozumie motyw uchylenia się od podatku i usprawiedliwia je**; jednocześnie krytycznie wypowiada się i odrzuca zasadność stosowania w takim przypadku sankcji w postaci wysokich kar pieniężnych i konfiskaty majątku. Twierdzi, że między czynem podatnika a karą muszą zachodzić rozsądne proporcje. Gdy tych proporcji braknie, to oznacza, że jednocześnie brakuje umiaru i roztropności władzy. Wówczas kary pieniężne i konfiskaty, „jakim podlegają nieszczęśnicy, mogą ich często zrujnować i położyć w ten sposób kres korzyściom, jakie społeczeństwo mogłoby osiągnąć dzięki uruchomieniu ich kapitałów”. Smith wzywa do zachowania umiaru w stosowaniu kar pieniężnych i kary konfiskaty majątku, albowiem

„prawo najpierw stwarza pokusę, a potem karze tych, którzy jej ulegają”. Stwarza pokusę dlatego, że podatek jest nierozsądnie ustanowiony, tzn. że jest zbyt wysoki w stosunku do możliwości jego poniesienia. Kara pieniężna i konfiskata majątku mają charakter bezproduktywny; zmniejszają kapitały czynne w gospodarce, a zatem mogą ograniczać, a nawet niweczyć niektóre źródła dochodów.

Interesująca jest także kwestia **związku między poziomem dochodów podatkowych państwa a zakresem i formą kontroli skarbowych**. Smith dostrzega zjawisko, które ocenia negatywnie, a mianowicie „częste odwiedziny i nienawistne badania podatników przez poborców podatkowych”. Te odwiedziny i badania narażają na uszczerbek dochody podatkowe. Powyższą tezę uzasadnia Smith następująco. Kontrole poborców podatkowych mają charakter częsty, regularny, a ich następstwem są nie tylko udręka i ucisk, lecz także – i to jest szczególnie ważne – odrywanie podatnika od meritum jego działalności (produkcja, handel). Podatnik, zamiast skupiać uwagę i energię na działalności produkcyjnej, przenosi ją na poszukiwanie form, które mogą go chronić od wielu niepotrzebnych kłopotów związanych z kontrolą poborców podatkowych. Forma takiej kontroli sprawia, że ograniczane są zapał i inicjatywa dla przedsięwzięć gospodarczych.

Ocena poglądów Smitha dotyczących nierozsądnie ustanawianych podatków, kar pieniężnych i konfiskat majątków, odwiedzin i nienawistnych badań poborców podatkowych prowadzi do wniosku, że w tle zasady taniości podatku zarysowuje się wyraźny postulat konieczności **ochrony źródeł opodatkowania**. Bez wątpienia wypowiada się Smith za potrzebą zagwarantowania przez państwo faktycznej ochrony prawnej dla wszystkich tych przedsięwzięć, w następstwie których powstają zysk, zatrudnienie i płace¹⁶.

2.4. Zasada równomierności opodatkowania

Jest to jedna z najbardziej doniosłych zasad sformułowanych przez Smitha. Znamienne jest, że nie używa on określenia *equity* (sprawiedliwość), lecz *equality* (równomierność)¹⁷. Tym samym wskazuje na **konieczność rozkładania obowiązków podatkowych z uwzględnieniem właściwego dla epoki nurtu etycznego**.

Każdy powinien uczestniczyć w finansowaniu wydatków publicznych ponoszonych przez państwo. I ten fakt nie może być przedmiotem kontrowersji. Przedmiotem takim musi być natomiast stopień owego uczestnictwa. Dlatego pytanie o racjonalny czy też dobry sposób rozłożenia ciężarów podatkowych, formułowane przez Smitha, jest faktycznie pytaniem o to, według jakich kryteriów należy mierzyć obowiązek finansowania ciężarów publicznych.

¹⁶ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 586–587.

¹⁷ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 584.

W odpowiedzi, której udziela Smith, co do przestrzegania przez system podatkowy zasady równomierności obciążenia, łączą się ze sobą wyraźnie dwie koncepcje: **benefit** (ekwiwalencji, korzyści) oraz **ability-to-pay** (zdolności płatniczej). Połączenie przez Smitha w jedną całość dwóch odrębnych koncepcji było możliwe, dlatego że **miernikiem** zarówno prywatnych korzyści (*benefit*), jak i **zdolności płatniczej** (*ability-to-pay*) Smith uczynił **podlegający opodatkowaniu dochód**.

Benefit (ekwiwalencja, korzyści). Smith twierdzi, że „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości”. I żeby być dobrze zrozumianym, dodaje: „czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”.

Powyższa teza wskazuje, że Smith traktuje podatek jako opłatę, którą ponosi się w zamian za udzielaną ze strony państwa ochronę. Dlatego wysokość ciężaru podatkowego musi być wypadkową korzyści: świadczenie podatkowe a działalność państwa na rzecz podatnika¹⁸. A zatem w zamian za co podatnik ma płacić, skoro zdaniem Smitha zadania państwa nie polegają na ingerencji w proces gospodarczy? Oczywiście opieka państwa ma dotyczyć tych dziedzin życia, które zapewnią niezakłócony przebieg procesów gospodarczych. Dlatego podatnik powinien płacić przede wszystkim za **skuteczną ochronę własności**, a także za **zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego państwa** oraz za **wymiar sprawiedliwości**¹⁹.

Smith zakłada, że powinien istnieć wzajemny, proporcjonalny stosunek między wysokością podatku a poziomem tych wydatków państwowych, których uzasadnieniem jest ochrona obywatela i jego majątku. Jest przy tym oczywiste, że wydatki państwa w odniesieniu do zindywidualizowanych korzyści osiąganych przez obywateli mają i muszą mieć różną wysokość. Wynika to z następujących przesłanek:

- 1) człowiek zamożny odnosi większe korzyści z działalności państwa aniżeli ubogi;
- 2) w przypadku człowieka zamożnego państwo chroni większy majątek i większy dochód aniżeli w przypadku ubogiego;
- 3) sprawiedliwa cena, tj. podatek, musi te zależności uwzględniać.

Dla Smitha ustalenie w wymiarze „sprawiedliwej ceny” (podatku) „naturalnej granicy ciężaru podatkowego” wiąże się z odniesieniem tej relacji do idei stosunków wymiennych między państwem a obywatelem. Gospodarka państwa porównywana jest do gospodarki prywatnej, w której obowiązuje zasada świadczenia wzajemnego. **Zasada świadczenia**

¹⁸ S. Owsiak, *Liberalna teoria finansów publicznych* [w:] *Leksykon finansów*, red. J. Gluchowski, Warszawa 2001, s. 152: „Podatek jest złem koniecznym. Jeśli państwo musi go pobierać, to powinien on być traktowany jako cena, którą płaci obywatel za korzyści uzyskane od państwa. Widoczne jest więc wyraźne zalecenie dla państwa przy nakładaniu podatków, sprowadzające się do przestrzegania zasady ekwiwalentności”.

¹⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/62: „Jako wyznawca liberalnych poglądów Smith postulował ograniczenie działalności państwa do trzech zasadniczych dziedzin: (1) obrony zewnętrznej, (2) ochrony własności i wymiaru sprawiedliwości wewnątrz kraju, (3) organizacji robót publicznych i oświaty”.

wzajemnego w rozumieniu Smitha powinna być odnoszona również do gospodarki państwa z uwagi na następujące uzasadnienie: „Jednostkom, które składają się na wielki naród, wydatki rządowe wydają się podobne do wydatków administracyjnych współdzierżawców wielkiego majątku; wszyscy muszą w nich uczestniczyć proporcjonalnie do wielkości dzierżawy, jaka na każdego z nich przypada”²⁰.

Z obowiązku świadczenia państwa na rzecz obywatela wynika zatem obowiązek indywidualnego świadczenia wzajemnego. Co więcej, wynika także wymóg sprawiedliwości tego świadczenia. Problemem jest więc znalezienie i określenie „sprawiedliwej ceny” (wysokości podatku) za usługi świadczone przez państwo.

Smith opowiada się za **proporcjonalnością świadczeń** i to sformułowanie odbierane jest powszechnie jako opowiedzenie się za stawkami proporcjonalnymi. Stawki proporcjonalne miałyby utożsamiać „sprawiedliwą cenę”, tj. sprawiedliwy podatek.

Ability-to-pay (zdolność płatnicza). W rozważaniach Smitha na temat „sprawiedliwej ceny” pojawia się i inny wątek, którego podstawą jest wyróżnienie **trzech rodzajów prywatnych dochodów będących przedmiotem opodatkowania**, tj. renty, zysku i płacy. Smith uważa, że:

- 1) nie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swych dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji;
- 2) nikt nie powinien płacić wyższych podatków, aniżeli jest w stanie zapłacić;
- 3) spod opodatkowania należy wyłączyć dochody, które są ukształtowane na poziomie niezbędnego do życia minimum.

Powyższe tezy mogą świadczyć, że Smith nie wykluczał stosowania w opodatkowaniu innych reguł aniżeli proporcjonalne. Tak więc kiedy w centrum uwagi stawia dochód (zysk, płacę), a także gdy żąda ustalenia progu wolnego od podatku, **wyrażnie nawiązuje do zdolności płatniczej jako maksymy sprawiedliwości podatkowej**.

Jest to bardzo pragmatyczny ideał podatkowy, gdyż zaleca potrzebę zachowania „zdrowych finansów” obywatela jako niezbędnej przesłanki „zdrowych finansów państwa”, a ponadto wskazuje na regułę nakazującą płacić wyższe podatki („sprawiedliwą cenę”) w miarę wzrostu zdolności płatniczej. Bez wątplenia są to myśli bardzo bliskie idei opodatkowania progresywnego.

3. Koncepcja przerzucalności podatków

Analizując systemy podatkowe, Smith dostrzega, że **są podatki, które płaci się nie z tego źródła dochodów, które zamierzano nim obciążyć**. Formułuje uwagę, że przy

²⁰ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 584.

ocenie systemu podatkowego, dokonywanej zwłaszcza z punktu widzenia respektowania zasady równomierności opodatkowania, należy badać, czy podatek „trafia” swoim ciężarem w tę jednostkę, którą podatkiem zamierzano obciążyć²¹. Smith przyjmuje za punkt wyjścia swoich rozważań prywatny dochód jednostek. I wyróżnia trzy rodzaje źródeł, z których ten dochód pochodzi. Są nimi: renta, zysk, płaca. Uważa, że każdy podatek musi być ostatecznie zapłacony albo z któregoś z trzech różnych źródeł, albo też ze „wszystkich źródeł bez wyjątku”²².

Smith pyta, dlaczego „przenoszony jest ciężar podatku” na te podmioty, na które obowiązek podatkowy nie został nałożony. Uważa, że dzieje się tak dlatego, albowiem o zjawisku **przerzucalności podatków** decydują łącznie dwie przesłanki: **wolna konkurencja** oraz **oddziaływanie „prostych, aczkolwiek nieuniknionych praw ekonomicznych”**. Dlatego przerzucalność podatku jest obiektywną koniecznością. Przerzucane są przede wszystkim podatki bezpośrednie (w czasach Smitha określane jako osobiste), takie jak: podatek od renty gruntowej, podatek od czynszu z domów, podatek od zysku, podatek od płac. Ponadto w każdym systemie podatkowym są podatki konsumpcyjne. Te z kolei, z „istoty swojej i natury” jako podatki pośrednie, przenoszone są zawsze na konsumenta.

3.1. Przerzucanie podatku od renty gruntowej

Smith twierdzi, że **podatek od renty gruntowej** płaci dzierżawca; nie zmienia to jednak faktu, że w sensie ekonomicznym podatek ten obciąża inny podmiot, a mianowicie właściciela ziemskiego²³. Tezę swoją uzasadnia w następujący sposób:

- 1) dzierżawca gruntu „wykłada należność podatkową”;
- 2) właściciel ziemski „wyłożoną należność podatkową” musi uwzględnić przy kwocie otrzymywanej tenuty (dzierżawy).

Smith wskazuje **mechanizm przesuwania podatku**. Motywem działania dzierżawcy jest zawsze uzyskanie godziwego zysku. Wysokość podatku ten godziwy zysk znacząco obniża. Z uwagi na to dzierżawca, rekompensując utratę dochodu, stara się odpowiednio zmniejszyć wysokość tenuty (dzierżawy), którą płaci właścicielowi ziemskiemu. Najprostszym wyjściem jest w takim przypadku stosowne umniejszenie poziomu tenuty (dzierżawy) o kwotę zapłaconego podatku.

Smith zauważa, że **polityka fiskalna może prowadzić do ubożenia właściciela ziemskiego**. W miarę bowiem wzrostu wysokości podatku od renty gruntowej wzrastać będzie skłonność dzierżawcy do działania według następującej reguły: „Im więcej płacę podatku, o tyle mniejszą płacę dzierżawę”.

²¹ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 583.

²² Szerzej na ten temat: N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 50 i n.

²³ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 585.

3.2. Przerzucanie podatku od czynszu z domu

Czynsz za budynek traktuje Smith jako zysk od kapitału budowlanego. Twierdzi, że przedsiębiorca budowlany nie może ponosić podatku od czynszu z dwóch zasadniczych powodów²⁴. Po pierwsze dlatego że dochód z czynszu ma z góry określone przeznaczenie. Tym przeznaczeniem jest utrzymanie domu w dobrym stanie. Po drugie, poziom czynszu z domu należy przyrównywać do tego możliwego poziomu dochodu, który właściciel kapitału mógłby uzyskać z innego źródła. Godziwy poziom zysku przynosi zawsze kapitał wypożyczony za dobrym zabezpieczeniem. Zdaniem Smitha poziom dochodu z czynszu musi być zatem kształtowany na poziomie równym co do wysokości poziomowi dochodu, który można uzyskać z tytułu kapitału wypożyczonego.

Smith uważa, że względy ekonomiczne decydują o tym, że **podatek od czynszu powinien ponosić najemca, a nie przedsiębiorca budowlany**. Przedsiębiorca budowlany, wykorzystując stosunek zależności z najemcą, odsuwa od siebie ciężar podatku, odpowiednio kształtując wysokość komornego.

Zakres przerzucalności podatku od czynszu z domu jest bardzo zróżnicowany i zależy przede wszystkim od stopnia bogactwa najemcy. Według Smitha ludzie bogaci są próżni i chętnie wydają pieniądze na dobra luksusowe, a „wspaniały dom daje świetną oprawę i stawia w jak najkorzystniejszym świetle wszystkie inne posiadane przez nich przedmioty”. Ludzie mniej zamożni, z przyczyn obiektywnych, muszą zadowolić się „skromnym, mniejszym mieszkaniem”. Tym samym podatek od czynszów z domu w większym zakresie obciąża ludzi zamożnych, w mniejszym ubogich.

W podatku od czynszu z domu ukazuje Smith zarówno motywy, które uzasadniają przesunięcie ciężaru podatku, jak i formę tego przesunięcia, a także zakres przerzucania podatku.

3.3. Przerzucanie podatku od zysku

Bezproduktywność kapitału jest w sensie gospodarczym złem. Kapitał nie może być bezczynny. Dlatego życie gospodarcze wymaga i niekiedy wymusza umieszczenie kapitału w przemyśle, handlu i rolnictwie. Każdy, kto używa kapitału zgodnie z jego ideą, powinien otrzymywać należne wynagrodzenie. Ponieważ z użyciem kapitału zawsze wiąże się ryzyko i kłopot, dlatego też wynagrodzenie powinno kształtować się odpowiednio wysoko²⁵.

²⁴ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 608.

²⁵ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 629; N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 51.

W **dochodzie z kapitału** można wyróżnić dwie części składowe: **oprocentowanie i premię za ryzyko**. Podatek od dochodu otrzymanego w formie oprocentowania powinien ponieść właściciel kapitału. Natomiast podatek w tej części, która stanowi obciążenie premii za ryzyko, nie może obciążać właściciela kapitału. Przekreślałoby to bowiem racjonalne zasady użycia kapitału w procesie gospodarczym. Dlatego też ciężar podatku w tej części musi być przesunięty w sposób, który samoczynnie wynika z mechanizmu rynkowego. Są to głównie zależności ekonomiczne powstające w procesie wymiany dóbr i usług²⁶.

Jeżeli **dochód z premii za ryzyko** nie będzie przerzucany i będzie go musiał ponieść właściciel kapitału, to budżet może ponieść straty. Owe straty finansowe będą wynikać z faktu, że restrykcyjne opodatkowanie właściciela kapitału może go skłonić do wywiezienia kapitału z kraju, ulokowania go za granicą, a to będzie niekorzystne z punktu widzenia interesu publicznego.

3.4. Przerzucanie podatku od płac

Podatek od płac w przemyśle i podatek od płac w rolnictwie mają jedną wspólną cechę, a mianowicie **podlegają tym samym regułom**, które sprawiają, że zarówno robotnicy przemysłowi, jak i rolni podejmują działania w celu zrekompensowania poniesionego ciężaru podatku²⁷.

Forma i zakres rekompensaty są pochodną:

- 1) popytu na siłę roboczą,
- 2) poziomu cen towarów konsumpcyjnych.

Smith zauważa, że przemysł i rolnictwo mają swoją specyfikę w zakresie przerzucania podatku.

Robotnicy przemysłowi utratę dochodów spowodowanych podatkiem od płacy rekompensują dzięki presji wywieranej na właściciela fabryki. Presja ma charakter finansowy i wyraża się w żądaniu podwyżki płac. Fabrykant, który ulega presji (naciskowi) i podwyższa poziom płacy, uruchamia tym samym zjawisko dalszego przenoszenia ciężaru podatku. Polega ono na tym, że przez podwyżkę płacy roboczej jest dokonywana podwyżka ceny wytworzonych towarów, obejmująca „nowy poziom płac” i obciążająca konsumenta. Konsument jest bowiem odbiorcą towarów wytwarzanych przez robotników

²⁶ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 629: „Gdy nakłada się podatek na zyski z kapitału w jakiejś gałęzi handlu, to kupcy zawsze bardzo pilnie zważają, aby nie dostarczyć na rynek ilości dóbr większej niż ta, jaką mogą sprzedać po cenie zapewniającej im wzrost sumy wyłożonej na podatek”.

²⁷ Z. Jaśkiewicz, *Przerzucalność podatków w polskim systemie podatkowym* [w:] *Studia podatkowe i budżetowe*, red. Z. Jaśkiewicz, Toruń 1964, s. 114–115.

przemysłowych. Tak więc proces przerzucania obejmuje ostatecznie i tych, którzy do niego doprowadzili (robotników przemysłowych).

Robotnicy rolni także są zainteresowani przerzuceniem podatku od płacy. Wykorzystują relację, która istnieje między nimi a dzierżawcami rolnymi. Podwyższenie płacy robotników rolnych oznacza odpowiednie zmniejszenie poziomu zysków dzierżawców rolnych. Dzierżawcy rolni, jeżeli chcą zachować na dotychczasowym poziomie swoje dochody, muszą zmniejszyć poziom tenuty (dzierżawy) należnej właścicielowi ziemskiemu. Może to oznaczać, że na skutek zależności ekonomicznych podwyżka płac robotników rolnych obciąży ostatecznie właściciela ziemskiego.

3.5. Przerzucanie podatków od towarów konsumpcyjnych

Smith twierdzi, że **jeśli państwo nie może z jakichś względów wprowadzić bądź rozszerzyć opodatkowania bezpośredniego, to skłonne jest obciążyć dochody „pośrednio podatkiem od artykułów konsumpcyjnych”**²⁸. Jest to wygodna, prosta w konstrukcji i bardzo kusząca forma uzyskiwania dochodów budżetowych. Opodatkowanie konsumpcji może wykazywać tendencję wzrastającą w miarę tego, jak zanikać będą źródła, z których można czerpać podatki bezpośrednie. Smith ma świadomość, że w systemie podatkowym współistnieją, bo taka jest logika procesów gospodarczych, podatki bezpośrednie i pośrednie. Każdy z nich stanowi ważne źródło dochodów budżetowych.

Oceniając **formę i zakres opodatkowania artykułów konsumpcyjnych**, Smith dostrzega następujące prawidłowości. Przede wszystkim w każdym społeczeństwie umownie można wyróżnić **dwie grupy ludności**:

- 1) bogatych i rozrzutnych,
- 2) ubogie warstwy.

Ponadto wśród dóbr konsumpcyjnych są zarówno „przedmioty zbytku”, czyli **towary luksusowe**, które „niekoniecznie potrzebne są każdemu człowiekowi”, jak i artykuły „pierwszej potrzeby”, czyli **towary niezbędne do życia**. Struktura zamożności i wynikające z tej struktury preferencje i nawyki konsumpcyjne sprawiają, że „bogaci i rozrzutni” przyczyniają się do zwiększenia dochodów podatkowych w stopniu zdecydowanie większym aniżeli niższe, ubogie warstwy ludności.

4. Polityka fiskalna i jej założenia

Poglądy liberalizmu gospodarczego skłaniają Smitha do formułowania tezy, że **zadania państwa powinny być ograniczone do niezbędnego minimum**. Odpowiednio

²⁸ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 651.

do zadań państwa powinny być ujęte źródła jego dochodów. Prawa rynku powinny funkcjonować w sposób niezakłócony, co sprawi, że procesy gospodarcze niekrępowane systemem nakazów i zakazów samoczynnie doprowadzą i społeczeństwo, i państwo do stanu dobrobytu²⁹. Podstawowy nacisk Smith kładzie na możliwość bogacenia się obywateli w państwie.

Na drodze do rozwoju gospodarczego, wzrostu bogactwa obywateli, zasobności przedsiębiorców nie może stać fiskalizm podatkowy. Smith formułuje tezy, których treść sprowadza się do ukazania współzależności zachodzących między „stanem bogactwa” a reakcją na nieuzasadniony poziom opodatkowania. Stan bogactwa jest dla Smitha pojęciem umownym. Utożsamia go z majątkiem w bardzo szerokim rozumieniu. Twierdzi, że surowe podatki, tj. nadmiernie wysokie, wywołują następstwa, które nie mogą być aprobowane z punktu widzenia zarówno państwa, jak i podatnika. Te złe następstwa to: po pierwsze, obniżanie się dochodów publicznych, a po drugie, zamieranie działalności gospodarczej. Jest to naturalna reakcja gospodarki na „surowość podatku”.

Za naturalne i, co więcej, usprawiedliwione uważa Smith działania podatnika podejmowane w odpowiedzi na fiskalizm podatkowy. Wskazuje, że gdy surowy podatek dotyka kapitału, to kapitał ów będzie skłonny wycofać się z produkcji, usług, handlu. Wycofanie kapitału nie oznacza oczywiście rezygnacji z działalności gospodarczej. Oznacza natomiast działanie polegające na przeniesieniu kapitału do takiego państwa, które zapewnia właścicielowi kapitału „prowadzenie interesów z większą swobodą”³⁰. W kraju, z którego kapitał został wycofany, obniżają się dochody podatkowe. Ta obniżka wynika z tego, że dotychczasowe dochody od zysku i od płacy roboczej przejmują inne państwo. Ponadto budżet traci dochody z tytułu podatków pośrednich. Wycofanie kapitału oznacza bowiem także zmniejszenie podaży dóbr konsumpcyjnych.

Surowe podatki przynoszą zdaniem Smitha tylko chwilowe korzyści. Dla tych chwilowych korzyści nie należy niszczyć źródeł dochodu. Na surowe podatki nakładają się następstwa wysokich celi. Surowe cła wcale nie muszą oznaczać, a Smith dowodzi, że nie oznaczają, odpowiednio wysokich dochodów budżetowych. Jest tak z uwagi na to, że wysokie cło zachęca do przemytu, który może być źródłem godziwych zysków. Smith zaleca władzy państwowej umiarkowanie w kształtowaniu wysokości opłat celnych, argumentując, że niższe opłaty celne dają pewny i ustabilizowany dochód.

Refleksja Smitha dotycząca surowości podatków i celi prowadzi do wniosku, że nadmierny pod względem wysokości poziom obciążeń, który rozmija się z możliwością poniesienia danin publicznych, zagraża państwu, gospodarce i podatnikom. **Pod naciskiem podatku maleją bowiem siły gospodarcze społeczeństwa, podatek „wyczerpuje gospodarstwo, czyli wysusza źródło, z którego żyje”.**

²⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/63.

³⁰ A. Smith, *Badania nad naturą...*, s. 651.

5. Odniesienia do koncepcji Smitha

A. Smith zapoczątkował swoimi pracami **nowy kierunek myślenia o podatkach**. Stworzył charakterystyczną szkołę, do której należeli jego uczniowie; rozwijali oni twórczo poglądy swego mistrza i często podejmowali polemiki z krytykami tez podatkowych Smitha.

Koncepcja podatkowa Smitha, aczkolwiek ma **charakter historyczny**, w dalszym ciągu zachowuje swoją wartość, aktualność i stanowi punkt wyjścia wielu współczesnych rozważań podatkowych.

R.A. Musgrave, współczesny teoretyk finansów, w sposób kompleksowy odnosi się do poglądów Smitha i odnajduje w nich **potwierdzenie bieżących zasad i prawidłowości kształtowania systemów podatkowych**³¹. Ujmuje on na nowo, z punktu widzenia dnia dzisiejszego, warunek korzyści w sformułowanej przez Smitha koncepcji benefit. Rozumie go nie jako miarę sprawiedliwości w klasycznym ujęciu, ale jako warunek równowagi między świadczeniami obywatela a świadczeniami państwa. Osiągnięcie „stanu równowagi” w świadczeniach finansowych wymaga równocześnie dwóch działań.

Po pierwsze, wymaga ustalenia **poziomu świadczeń publicznych**, a po drugie, ustalenia **indywidualnych świadczeń podatkowych**. Dzięki temu można właściwą polityką finansową kojarzyć ze sobą dwie strony budżetu – dochody i wydatki. Państwo bowiem dokonuje wyboru między różnymi, alternatywnymi rodzajami wydatków publicznych. W swoim działaniu może kierować się zarówno dobrem publicznym, a więc dobrem całego społeczeństwa, co powinno być regułą, jak i partykularnym interesem grup społecznych, co stanowi z kolei wyraz złego rozumienia interesu publicznego.

Poglądy Smitha dotyczące zasad kształtowania ciężaru podatkowego można zdaniem Musgrave’a rozpatrywać w kontekście „problemów podziału”. Problem ten ma dwa aspekty.

Pierwszy wiąże się **ze sprawowaniem władzy politycznej**. Wola większości politycznej w parlamencie, zgodnie z własnymi wartościami, decyduje nie tylko o rozmiarach obciążeń podatkowych, lecz także o ich zakresie. Większości politycznej przysługuje decydujący, rozstrzygający głos przy ustalaniu rodzajów i rozmiarów korzyści przypadających społeczeństwu z polityki budżetowej państwa.

Drugi aspekt dotyczy **podziału majątku i dochodów**. Zdaniem Musgrave’a Smith akceptuje tezę, zgodnie z którą majątek w stanie naturalnym został podzielony przed stworzeniem społeczeństwa, a umowa społeczna powołująca do życia państwo została

³¹ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, Tübingen 1975, s. 14–17, 22–24 oraz 235–239.

zawarta po to, żeby gwarantować i chronić istniejący podział majątku. Skoro Smith uznaje podział majątku za historycznie dany i twierdzi, że jest on zasadny oraz sprawiedliwy, to tym samym nie chce go zmieniać za pomocą podatków. Dlatego też opowiada się za opodatkowaniem proporcjonalnym.

Niekiedy stawia się Smithowi zarzut, że przejęty koniecznością ochrony rynku i kapitału w ogóle nie dostrzega fiskalnych interesów państwa³². Pozostawia na uboczu **problem wydajności podatków**. Troszczy się tylko o bezpieczeństwo prawne podatników. Usprawiedliwiają poglądy Smitha w tym zakresie, można wskazać, że nie ujmował on powyższych zagadnień w sposób tak skrajny, jak twierdzą jego krytycy. Opowiedzenie się za **łagodnym i umiarkowanym obciążeniem podatkowym** (zasady podatkowe) wydaje się rozwiązaniem, które **należy zalecać polityce podatkowej**. Łączy się wówczas dobro publiczne z dobrem prywatnym. Trzeba też zaznaczyć, że treść sformułowanych przez niego zasad podatkowych daleko wybiegała poza jego epokę. Zwłaszcza postulat zachowania „ekonomiczności źródła podatkowego”. Na podstawie tej zasady współcześnie szczególnie mocno eksponuje się **zasadę ekonomiczności opodatkowania**, traktując jako oczywisty i naturalny postulat szczególnej ochrony źródła podatku. Zasady pewności, taniości, dogodności, równomierności opodatkowania stanowią obecnie **podstawowy kanon budowy racjonalnego systemu podatkowego**. Zachowała swą wartość sformułowana przez Smitha koncepcja przerzucalności podatku, a poglądy dotyczące zasad prowadzenia polityki fiskalnej powinny przestrzegać prawodawcę przed stanowieniem podatków, które mogą zawierać siłę niszczenia.

Smith był za życia i dotychczas pozostał jedną z najwybitniejszych indywidualności podatkowego Olimpu³³. Jego wkład w myśl podatkową wyznaczył nauce o podatkach ramy, w których przez długi czas się rozwijała. W dalszym ciągu współczesna teoria podatkowa korzysta z wielu tez genialnego Szkota.

³² Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/63.

³³ A. Smith pochowany został na cmentarzu w Canongate. Na nagrobku widnieje napis, który oddaje ideę życia A. Smitha, głosi bowiem: „Tu spoczywa Adam Smith – autor *Bogactwa narodów*”.

Rozdział IV

MYŚL PODATKOWA DAVIDA RICARDO

1. Wprowadzenie

D. Ricardo¹, podobnie jak A. Smith, jest zwolennikiem **liberalizmu ekonomicznego**; pozostaje pod wpływem i urokiem Smithowskiej koncepcji opodatkowania. Problemy dotyczące opodatkowania rozwija jednak całkowicie samodzielnie i często w opozycji do tez sformułowanych przez Smitha. Zasadnicze prace D. Ricardo powstają w pół wieku po pracach Smitha i uwzględniają zmieniające się warunki gospodarcze, społeczne, ustrojowe².

Na zagadnienie opodatkowania patrzy Ricardo **odmiennie od Smitha**, albowiem przyjmuje w sprawach podatkowych inny punkt wyjścia. O ile Smith traktował społeczeństwo jako harmonijnie rozwijającą się jedną, wielką i zgodną rodzinę, o tyle Ricardo zwrócił uwagę na wyraźnie zaznaczony konflikt interesów, prowadzący do podziału społeczeństwa na zwalczające się grupy. Ricardo uważa, że linia konfliktu w społeczeństwie ma **charakter dychotomiczny**³: po jednej stronie jest dynamicznie rozwijająca się grupa przemysłowców (kapitalistów), która walczy o reprezentację w parlamencie i umocnienie swojej pozycji społecznej, a po drugiej – potężni swoim majątkiem i wpływami wielcy właściciele ziemscy.

¹ David Ricardo (1772–1823) był zarówno teoretykiem, jak i bardzo praktycznym człowiekiem interesu. W podstawowej pracy – *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania* – zarysował w sposób wyczerpujący i spójny poglądy dotyczące miejsca i znaczenia podatków w gospodarce rynkowej. Jednocześnie historia życia D. Ricardo, syna żydowskiego kupca, bankiera (imigranta z Holandii), wskazuje, że praktycznie korzystał z własnych teoretycznych wskazówek. Już w wieku 22 lat założył własną firmę i, rozpoczynając od kapitału wynoszącego 800 funtów, zgromadził w ciągu życia majątek oceniany na 1 mln 600 tys. funtów szterlingów. Wiele dochodów zyskał jako makler giełdowy. Szerzej na ten temat zob. R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 69 i n.

² J. Wyrozumski, *David Ricardo*, Warszawa 1958; J. Górski, *Polska myśl ekonomiczna a rozwój gospodarczy*, Warszawa 1963.

³ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Warszawa 1957; N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 52 i n.

Ponadto wbrew temu, co twierdził Smith, wolny rynek wcale nie gwarantuje, że wszyscy mogą „piąć się w górę po schodach postępu”. Ricardo twierdzi, że ze względu na zwalczające się grupy społeczne „schody postępu różnie służą różnym klasom; niektórzy triumfalnie dochodzili do szczytu, podczas gdy inni po kilku krokach byli strącani na dół”⁴.

Powyższe tezy wskazują, że **Ricardo przyjął odmienne od Smitha założenia** dotyczące koncepcji **rozwoju społecznego i gospodarczego**. Wpłynęły one na głoszone przez niego poglądy dotyczące opodatkowania.

Rezultaty prac badawczych Smitha i Ricardo różnią się, gdy chodzi o wyniki i zarysowane tendencje rozwoju podatków, natomiast wspólna jest przyjęta metoda badawcza. Opiera się ona na zasadzie wolnej konkurencji, którą Ricardo uznaje za doskonałą w swoich skutkach.

2. Koncepcja przerzucalności podatków

2.1. Różnice między poglądami Adama Smitha i Davida Ricardo

Podstawowym punktem odniesienia dla Ricardo w jego koncepcji **przerzucalności podatku** jest **wskazanie wyjątkowej pozycji** w procesie produkcyjnym i w procesie społecznym **trzech generalnych grup**, tj. robotników, kapitalistów, właścicieli ziemskich⁵. Otrzymują oni z tytułu prowadzonej działalności odpowiednio: płacę roboczą, zysk, rentę gruntową.

Robotnik przemysłowy pracuje, ale z uwagi na poziom płac z reguły skazany jest na minimum egzystencji, a każda uzyskana podwyżka płacy jest niweczona ze względu na pozostającą na utrzymaniu rodzinę.

Kapitalista (przemysławiec) prowadzi interesy, ryzykuje finansowo, inwestuje, a zatem naturalne jest, że musi mu przypadać godziwy zysk.

Właściciel ziemski, dla którego renta gruntowa jest szczególnym rodzajem dochodu, odnosi korzyści zarówno kosztem robotnika, jak i kapitalisty, albowiem „nie robi niczego poza pobieraniem swoich czynszów, siedzi sobie beczynn timer i patrzy, jak jego renta wzrasta”⁶.

⁴ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 69.

⁵ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej...*, s. 194 i n.; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/66.

⁶ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 86.

Dla Smitha jest oczywiste, że proces przerzucania podatków prowadzi przede wszystkim do dodatkowego obciążenia właścicieli ziemskich. Tylko w niewielkim zakresie dotyczy on kapitalistów (przemysłowców). Ricardo natomiast twierdzi, że proces przerzucania podatku sprawia, iż właściciele ziemscy, z uwagi na swoją pozycję ekonomiczną, stają się szczególnym beneficjentem państwa. Wykorzystują mechanizm rynkowy do tego, by odrzucić od siebie podatek, do zapłacenia którego są zobowiązani. Podatek ten obciąża kapitalistów (przemysłowców).

Tezy Smitha dotyczące przerzucalności podatków doprowadziły go do wniosku, że ciężar utrzymania państwa spoczywa przede wszystkim na właścicielach ziemskich. Natomiast Ricardo uważa, że **finansowy ciężar utrzymania państwa w rzeczywistości ponoszą kapitaliści (przemysłowcy)**.

Wiele dziesiątków lat później E.R.A. Seligman uznał, że zarówno Smith, jak i Ricardo byli prekursorami nauki o przerzucalności podatków⁷. Usystematyzowali poszczególne zagadnienia dotyczące przenoszenia ciężarów podatkowych i umieścili je na tle mechanizmu rynkowego.

2.2. Przerzucanie podatku od renty gruntowej

Ricardo uważa, że **podatek od renty gruntowej** nie obciąża właściciela ziemskiego, albowiem ponosi go konsument⁸. Twierdzenia swoje opiera na następujących przesłankach:

- 1) cena produktów rolnych jest określana przez wszystkie elementy, które stanowią jego koszt, a podatek jest jednym z nich;
- 2) podniesienie poziomu ceny o kwotę podatku jest naturalnym następstwem opodatkowania;
- 3) wliczenie podatku do ceny gwarantuje zachowanie zakładanego poziomu zysku;
- 4) cena produktów rolnych musi być ustalona zgodnie z wymogami mechanizmu rynkowego, a to oznacza, że podatek musi być ponoszony przez konsumenta.

Na tym jednak proces przerzucania się nie kończy. Oznacza to bowiem, że podniesione zostają koszty utrzymania robotników przemysłowych i ich rodzin, co z kolei poprzez presję na zwiększenie poziomu płac prowadzi do zmniejszenia zysków kapitalisty (przemysłowca). Powyższe rozumowanie prowadzi D. Ricardo do konkluzji, że **mechanizm rynkowy przenosi ciężar podatku gruntowego ostatecznie na kapitalistę**.

⁷ E.R.A. Seligman, *Die Lehre von der Steuerüberwälzung*, Jena 1927, s. 1–13; por. H.C. Recktenwald, *Steuerüberwälzungslehre*, Berlin 1966, s. 40–51.

⁸ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/66: „Podatek gruntowy wobec tego, że ceny zbóż wyznaczają koszty produkcji na najmniej urodzajnych gruntach, będzie przerzucany na spożywców, a w ostatecznym rachunku na kapitał i bogate warstwy społeczeństwa, gdyż robotnicy wynagradzani na poziomie minimum egzystencji, przy wzroście cen produktów zbożowych muszą otrzymać wyższe płace minimalne”.

2.3. Przerzucanie podatku od zysku

Analizę przerzucania podatku od zysku prowadzi Ricardo w kontekście ekonomicznych przesłanek towarzyszących **zagranicznej wymianie towarów**. Przyjmuje założenie, że dobrze przemyślany podatek od zysków powinien doprowadzić zarówno towary krajowe, jak i zagraniczne do takich samych cen. Twierdzi, że **podatek od zysku musi ponosić konsument**, albowiem powodowany racjami ekonomicznymi kapitalista odrzuca od siebie podatek. Po prostu porównuje zysk, jaki mógłby otrzymać przed nałożeniem podatku i po nim, a ta różnica uwidacznia się w cenie sprzedawanych towarów.

Zdaniem Ricardo za złe należy uznać takie warunki, w których „w zamian za przywożone towary nie można wywozić towarów droższych”. Dlatego cena powinna obejmować nie tylko kwotę równą wysokości podatku od zysku, lecz także pewien dodatek, na tyle wysoki, aby można było wywozić towary droższe.

2.4. Przerzucanie podatku od płac

Ricardo wskazuje relacje, które zachodzą między poziomem płacy robotczej a poziomem zysku kapitalisty (przemysłowca)⁹. Jego zdaniem **podatek od płac zawsze powoduje zwiększenie płacy i dlatego zmniejsza zysk z kapitału**. Zwiększenie płacy jest następstwem ulegania przez kapitalistę (przemysłowca) finansowym żądaniom robotników i dlatego kapitalista jest zmuszony dodać do starej płacy nową część.

Uzasadniając tezę, że podatek od płac ponosi kapitalista („podatek od płac pozostaje przy zyskach”), Ricardo używa następującego argumentu: „Gdyby każdy handlowiec i każdy producent podnosił swoją cenę o sumę, którą musi zapłacić za podatek, to trwałoby to w nieskończoność”.

3. Reguła edynburska i jej znaczenie

Zło, które w opodatkowaniu dostrzega Ricardo, nie jest związane z ideą podatku (funkcja dochodowa), ale z **możliwymi negatywnymi następstwami (skutkami) podatku, przede wszystkim w sferach gospodarczej i społecznej**. Tak więc zło opodatkowania trzeba oceniać przez pryzmat zakresu podatkowej ingerencji w ten podział dochodu i majątku, który został ukształtowany w wyniku funkcjonowania praw mechanizmu rynkowego. O skutkach zła w opodatkowaniu nie przesądza jeden podatek, ale „suma

⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, s. B/66: „Płaca nie może być zredukowana poniżej minimum egzystencji, gdyż spowodowałoby to wymarcie, a w najlepszym razie emigrację klasy robotniczej. Wobec tego bezpośredni podatek od płac, powodujący ich obniżenie w stosunku do minimum egzystencji, musi być przerzucony na pracodawców, na kapitał”.

skutków podatkowych razem wziętych”. Ricardo podkreśla zatem, że trzeba oceniać nie tyle konkretny podatek, ile system podatkowy.

Na tle tez wynikających z liberalizmu gospodarczego Ricardo formułuje regułę o następującym brzmieniu: *leave them as you find them*, która w czasach mu współczesnych zyskała miano **reguły edynburskiej**¹⁰. Formułując jej treść, Ricardo wskazywał faktycznie przesłanki racjonalnej polityki podatkowej. Maksyma wynikająca z reguły edynburskiej przedstawia się następująco: **opodatkowanie powinno pozostawiać każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej, w jakiej go zastało**. A zatem trzeba porównać warunki dochodowe i majątkowe podatnika zarówno przed opodatkowaniem, jak i po nim. Stan tych warunków pozwala ocenić, w jakim położeniu znajduje się źródło podatku po zapłacie podatku.

Zgodnie z regułą edynburską **podatki nie powinny naruszać źródeł dochodu podatkowego**. Źródła dochodu podatkowego stanowią bowiem podstawę prowadzenia działalności gospodarczej. Ograniczanie, a co gorsza, zniszczenie źródła dochodu podatkowego przez wysokie opodatkowanie można kwalifikować jako:

- 1) „szkodzenie produkcji”;
- 2) „zwalczanie lub utrudnianie procesu bogacenia się ludności”¹¹.

Ricardiańska koncepcja wynikająca z reguły edynburskiej zakłada, że podatek nie tylko nie powinien naruszać podstaw działalności gospodarczej, lecz także nie powinien ograniczać takiej kapitalizacji dochodów, która jest niezbędna do dalszego rozwoju gospodarki.

Z reguły edynburskiej Ricardo wyprowadza **określone zalecenia dla polityki podatkowej**. Przede wszystkim miarą roztropności władzy skarbowej jest wysokość podatku ustalona na takim poziomie, by nie ograniczać sił finansowych podatnika. W sile finansowej podatnika, dowodzi Ricardo, tkwi przecież przyszłość państwa. Jest tak dlatego, że bez zachowania wydajnych źródeł podatków nie jest możliwe utrzymanie bytu państwowego. Nie jest możliwy rozwój gospodarczy i społeczny. Tak więc interes państwa (interes publiczny) wymaga dbałości o zachowanie źródeł podatku.

W tezie, którą sformułował Ricardo, a mianowicie: „pozostaw go we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej”, zawarta jest również **idea neutralności podatkowej**. Ricardo jest świadom, albowiem jest to i logiczne, i oczywiste, że **pod wpływem obciążenia podatkowego musi zmieniać się sytuacja dochodowa i majątkowa**

¹⁰ W 1823 r. D. Ricardo opublikował artykuł w „Edinburgh Review” i od tej nazwy przyjęto nazywać tezy tam ujęte mianem reguły edynburskiej.

¹¹ Na powyższe tezy wyraźnie nakłada się myśl skarbowości, zgodnie z którą pomyślność państwa opiera się na „gospodarstwie społecznym” i z niego wynika, a podstawą tego gospodarstwa jest dochód (zysk) prywatny. Państwo, pobierając podatki od dochodu prywatnego, musi uwzględniać fakt, że w sile gospodarczej podatnika tkwi siła państwa.

podatnika. Jednakże zmiana tej sytuacji nie może stanowić o przekreśleniu podstaw tej działalności, dzięki której dochód i majątek powstały. Dlatego reguła edynburska mówi o tym, że po nałożeniu podatku sytuacja dochodowa i majątkowa powinna pozostawać „tylko w miarę niezmieniona”. I w tym sformułowaniu upatruje Ricardo sensu racjonalnej polityki podatkowej. Ma ona być przyjazna dla podatnika, a to oznacza, że tym samym będzie przyjazna dla państwa (trwały, pewny i wzrastający dochód budżetowy) oraz przyjazna dla tworzenia przesłanek wzrostu gospodarczego.

Rozdział V

KONCEPCJA RÓWNEJ OFIARY FINANSOWEJ

1. Wprowadzenie

Koncepcja równej ofiary znajdowała swoje szerokie uzasadnienie zarówno gospodarcze, jak i społeczne, a przede wszystkim filozoficzne w **teorii użyteczności**¹. Dzięki niej dokonał się przełom w sposobie rozumienia zdolności płatniczej.

Zwiastunem innego myślenia dotyczącego ciężaru podatkowego były poglądy J. Benthama na temat pojęcia i uwarunkowań **praw ludzi do szczęścia**². Bentham twierdzi, że wśród niezbywalnych praw, którymi zostali obdarzeni ludzie zgodnie z naturalnym porządkiem świata, jest także prawo do szczęścia. Prawo to powinno współcześnie gwarantować państwo zgodnie z regułą: możliwie najwięcej szczęścia dla możliwie największej liczby ludzi. Dzięki temu, dowodzi Bentham, możliwy będzie do realizacji cel etyczny. Tym celem etycznym jest osiągnięcie coraz większej „korzyści” przez coraz większą liczbę członków społeczeństwa³. Korzyść utożsamiał Bentham z „przyjemnością”, a z kolei przyjemność była synonimem szczęścia. **Praktycznym przejawem szczęścia jest zaspokajanie potrzeb w zakresie dóbr prywatnych.** Finansowym środkiem, który to umożliwia, jest prywatny dochód. Tak więc im więcej dochodu pozostaje do dyspozycji ludności, tym więcej dóbr prywatnych można nabyć.

¹ Początek koncepcji użyteczności datuje się od J. Locke’a (1632–1704). Szerzej na ten temat zob. H. Olszewski, *Historia doktryn...*, s. 159: „Ustanowienie władzy państwowej nie mogło prowadzić do rezygnacji przez jednostkę z jej naturalnych, a tym samym niezbywalnych praw [...] podstawowe prawa natury: prawo do życia, własności i wolności, były prawami jednostki już w stanie natury, a podstawowe cele państwa sprowadzają się do ochrony tego, co istniało już wcześniej. Państwo nie oznacza zmiany tych praw”.

² J. Bentham (1748–1832). Szerzej na ten temat zob. H. Olszewski, *Historia doktryn...*, s. 238 i n.: „[...] angielski filozof i prawnik, reprezentował liberalizm w postaci najbardziej pełnej, nieskazitelnej [...], był najwybitniejszym przedstawicielem zapoczątkowanego pod koniec XVII stulecia przez Locke’a użyteczności [...]. Nie ma dobra społecznego, które byłoby niezależne od dobra poszczególnych jednostek, podstawowe interesy ludzi nie są sprzeczne i dadzą się sprowadzić do wspólnego mianownika”.

³ H. Olszewski, *Historia doktryn...*, s. 261: „Człowiek aprobuje to, co jest dla niego pożyteczne, pożyteczne jest to, co mu sprawia przyjemność [...], moralne jest tylko postępowanie zwiększające w skali ogólnej sumę przyjemności, a zmniejszające sumę cierpień”.

Z tych filozoficznych rozważań dla polityki podatkowej wypływa bardzo jednoznaczny wniosek dotyczący **zasad rozkładania podatków w społeczeństwie**. Zasadniczo odmiennie ujmuje on kryteria oceny ciężaru podatku. Dotychczas w sprawach podatkowych pytano, ile należy świadczyć finansowo na rzecz dobra ogólnego, natomiast dzięki filozoficznej koncepcji zmieniły się treść i charakter pytania. Brzmi ono: ile powinno pozostać po zapłaceniu podatku? I to jest sedno nowego spojrzenia na zagadnienie ciężaru podatkowego.

2. Zasada równości ofiar Johna Stuarta Milla

Na pytanie postawione przez Benthama dotyczące sposobu kształtowania ciężarów podatkowych udziela odpowiedzi J.S. Mill⁴. Podstawą tej odpowiedzi jest następująca teza: „Fakt życia w społeczeństwie zobowiązuje każdą jednostkę do ponoszenia swojej części (ustalonej w oparciu o jedną sprawiedliwą zasadę) ofiar finansowych w celu ochrony społeczeństwa lub jego członków przeciw krzywdzie lub molestacji”⁵. W powyższej tezie zawarta jest myśl, że **wysokość podatku nie może być pochodną korzyści, które podatnik otrzymuje z działalności państwa**. Mill podkreśla, że świadczenia państwowe leżą w interesie ogółu społeczeństwa. Jest to wystarczający powód, by każdy członek społeczeństwa ponosił finansową ofiarę na utrzymanie państwa. Względę równego traktowania (sprawiedliwość) wymagają, aby państwo od każdego, kto uchyla się od spełnienia tego obowiązku, skutecznie za pomocą środków przymusu egzekwowało podatek.

Przesłanką sprawiedliwości obciążeń podatkowych jest dla Milla **zasada równego traktowania podatników**. Zasada ta oznacza:

- 1) taką samą ofiarę finansową lub
- 2) taką samą stratę w dobrobycie.

Strata w dobrobycie jest równa co do wartości stracie w dochodzie spowodowanej zapłatą podatku. Tak więc **poziom dobrobytu jest zawsze funkcją dochodu**. Ze względu na to podatnicy o takim samym co do wysokości poziomie dochodu powinni płacić takie same, tj. równe, podatki. Jest dla Milla oczywiste, że odmienny poziom dochodu sprawia, że zostaną zapłacone podatki różnej wysokości.

⁴ J.S. Mill (1806–1873) w *Zasadach ekonomii politycznej* przedstawił swoje poglądy na państwo, gospodarkę, społeczeństwo i podatki. Szerzej na ten temat zob. J.S. Mill, *Utylitaryzm*, Warszawa 1959; J.S. Mill, *O wolności*, Warszawa 1959; R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści...*, s. 113: „Mill dowiedział się wszystkiego o ówczesnej ekonomii politycznej w wieku 13 lat. Dopiero w 30 lat później napisał swoje wielkie dzieło – dwa tomy *Zasad ekonomii politycznej*. Było to tak, jak gdyby przez 30 lat gromadził wiedzę jedynie w tym celu. Książka jest pełnym przeglądem tej dziedziny. Omawia renty, płace, ceny i podatki”.

⁵ J.S. Mill, *O wolności*, s. 132 i n.

Interesujący jest wywód Milla dotyczący **zasady równości opodatkowania**. Mill twierdzi, że skoro we wszystkich sprawach publicznych obowiązuje reguła sprawiedliwości nakazująca równe traktowanie, to jest oczywiste, że musi być ona przeniesiona również na świadczenia podatkowe. **Istota finansowej ofiary (podatku)** polega w sensie ekonomicznym na tym, że z punktu widzenia podatnika umniejsza możliwość zaspokojenia dóbr prywatnych. A zatem im wyższy podatek, tym mniejsza możliwość zapewnienia indywidualnego szczęścia w zakresie konsumpcji. Wymogi sprawiedliwości skłaniają Milla do sformułowania żądania kształtowania obciążeń podatkowych w taki sposób, aby **równa ofiara finansowa wywoływała równy ubytek korzyści u osób podlegających opodatkowaniu**.

Domaganie się opodatkowania według równych reguł pozwala stwierdzić, że u **podstaw koncepcji podatkowej Milla** leżą dwie tezy:

- 1) **korzyść, którą odnosi się z dochodu, jest możliwa do zmierzenia**; i tutaj, zdaniem Milla, trzeba brać pod uwagę następującą współzależność – łączna korzyść zawsze wzrasta wraz ze wzrostem dochodu i można ustalić, o ile ona wzrasta;
- 2) **krzywa korzyści dochodu** jest dla wszystkich **identyczna**, tj. taka sama.

Te założenia prowadzą Milla do generalnego wniosku, zgodnie z którym osoby o takim samym dochodzie poświęcają taką samą korzyść, a to znaczy, że ponoszą taką samą równą ofiarę, jeżeli płacą taki sam podatek. Można stwierdzić, że koncepcja równej ofiary Milla służyła uzasadnieniu i usprawiedliwieniu **opodatkowania zgodnego z zasadą zdolności płatniczej**.

3. Kontynuatorzy szkoły Milla

3.1. Tezy Francisa Ysidra Edgewortha

F.Y. Edgeworth w twórczy sposób rozwinął i wzbogacił tezy J.S. Milla. Należy do przedstawicieli tego kierunku myśli podatkowej, która sprawiedliwości opodatkowania poszukuje w równości finansowej ofiary (podatku)⁶.

Dla ustalenia kwoty równej finansowej ofiary należy zbadać „korzyść” przed opodatkowaniem i po opodatkowaniu. Dopiero wówczas okaże się, czy po zapłaceniu podatku podatnik znajduje się, jeżeli chodzi o zaspokojenie potrzeb, we względnie takiej samej sytuacji, co przed opodatkowaniem. Rozstrzygnięcie tej kwestii wymaga znajomości przebiegu krzywej korzyści. **Krzywa korzyści** pozwala skonkretyzować związek zachodzący między korzyścią a dochodem. Bez tej wiedzy nie można jednoznacznie określić

⁶ F.Y. Edgeworth, *The Pure Theory of Taxation* [w:] *Classic in the Theory of Public Finance*, red. R.A. Musgrave, A.T. Peacock, Londyn–Nowy Jork 1958.