



Received: 21 September 2019
Revised: 05 November 2019
Accepted: 20 December 2019
Published: 31 December 2019

PUBLIC TRIBUTE AND EVOLUTION OF PROPERTY TAXES

DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA PODATKÓW MAJĄTKOWYCH

Ryszard Bialek

PhD, University of Economics and Innovation in Lublin (WSEI) / Poland
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4695-6633>

* *Corresponding author*: e-mail: ryszard.bialek@wsei.lublin.pl

Sylwester Bogacki

PhD, University of Economics and Innovation in Lublin (WSEI) / Poland
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8330-4573>

* *Corresponding author*: e-mail: sylwester.bogacki@wsei.lublin.pl

Lenka Duboviska

PhD, University of Central Europe in Skalica / Slovakia
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0079-0658>

* *Corresponding author*: e-mail: l.duboviska@svcs.sk

Abstract

Public tribute is a characteristic element of every legal system, and its evolution is the result of socio-economic changes and the evolution of tax systems of individual countries. The evolution of public levies on the example of property taxes seems particularly interesting. The market reactions of taxpayers to taxation were also analyzed, taking into account the principle of tax justice.

Keywords: public tribute, taxation, rule of tax justice, property taxes

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Streszczenie

Daniny publiczne są elementem charakterystycznym każdego systemu prawnego, a ich ewolucja jest efektem zmian społeczno-gospodarczych oraz ewolucji systemów podatkowych poszczególnych krajów. Szczególnie ciekawa wydaje się ewolucja danin publicznych na przykładzie podatków majątkowych. Analizie poddano reakcje rynkowe podatników na opodatkowanie, z uwzględnieniem zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Słowa kluczowe: daniny publiczne, opodatkowanie, sprawiedliwość podatkowa, podatki majątkowe

Ogólny zarys problemu i jego związek z ważnymi kwestiami naukowymi i praktycznymi

Podatek, (łacińska nazwa *taxare*), oznacza przymusowy obowiązek finansowy nakładany na podatnika (jednostkę indywidualną lub prawną) przez państwo albo jego równoprawny funkcjonalnie odpowiednik. Obecnie najczęściej pobierany jest w formie pieniężnej, choć w czasach przedkapitalistycznych realizowany był często w naturze. Niezależnie od formacji społeczno - politycznej organizmu państwowego, najpierw władca (książe, król, cesarz itp.), a później państwo potrzebowało i potrzebuje środków (pieniędzy lub innych dóbr) na zaspokojenie swych potrzeb oraz wypełnianie zadań (powinności) wobec obywateli. Środki te początkowo pochodziły z majątku panującego, z przymusowych świadczeń ściąganych od ludności na terenach podbitych oraz z dobrowolnych świadczeń ludności na rzecz panującego. Wskazane świadczenia w związku z ich długotrwałością, stały się zwyczajem, a w konsekwencji nabrały charakteru obowiązującego. Z tych zwyczajowych, o obowiązkowym charakterze świadczeń, na pewnym etapie rozwoju stosunków społeczno gospodarczych wykształcił się współczesny podatek (Dolata S., 1999). Cel fiskalny był historycznie podstawowym celem, który determinował wprowadzanie podatków i rozbudowywanie systemu obciążeń fiskalnych. „Walka o władzę państwową i z władzą państwową staje się walką podatkową”, a „pamięć słynnych władców kojarzy się nie tyle z wygranymi przez nich bitwami lub wojnami, co z zapewnieniem dobrobytu państwa i społeczeństwa poprzez reformy gospodarcze i podatkowe” (Kosikowski C., 1992, s. 17). Pierwotne formy opodatkowania były oparte o szacunkowe wartości różnorodnych składników i miały bezpośredni charakter.

Chociaż z *quasi*-podatkami i podatkami ludzkość styka się praktycznie od zarania dziejów, nadal trwa spór dotyczący początków konfrontacji ludzkości z podatkami.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531


[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Poglądy na ten temat są dość rozbieżne: poczynając od stwierdzenia, że z podatkami ludzkość zetknęła się już w okresie wspólnoty pierwotnej, a kończąc na poglądach, według których kategoria podatku zaistniała dopiero wówczas, gdy powstało państwo o określonym stopniu rozwoju. Jak pisze J. Chechliński „Powstanie państwa nie powoduje automatycznie powstania podatku. (...) Tam gdzie państwo i jego organy występują w dostatecznie szerokim zakresie, jako właściciele środków wytwarzania (np. król i jego domeny, feudałowie i ich majątki) przymusowa zmiana właściciela nie jest państwu potrzebna. (...) dopiero państwo stwarza możliwość powstania podatku. Możliwość przekształca się w konieczność w momencie, gdy jako uczestnik podziału produktu globalnego – obok producenta i właściciela środków produkcji – pojawia się trzeci względnie odrębny podmiot, jakim jest państwowa sfera nieprodukcyjna” (Chechliński J., 1993, s. 38). Powiązanie powstania podatku z momentem, w którym państwo nie jest w stanie sfinansować potrzeb publicznych z własnych środków, a więc środków pochodzących z jego własności, wskazuje z jednej strony na przeznaczenie podatków, czyli zaspokajanie potrzeb publicznych, a z drugiej – na jego źródło, czyli na część produktu czystego, która może być przewłaszczone bez naruszania możliwości egzystencji ich wytwórców. Prawdziwość tej tezy potwierdza zanik podatków i marginalizacja ich roli w finansowaniu zadań państwa w okresie średniowiecza (feudalizmu). Należy zwrócić również uwagę na fakt, że w latach 70. XX w. w państwach realnego socjalizmu, w których własność państwowa w zasadzie była własnością jedyną lub dominującą, głoszono teorię zaniku podatku w okresie tzw. rozwiniętego socjalizmu.

W Biblii znajdujemy stwierdzenie, iż 1/10 zbiorów należy odłożyć w celach redystrybucji i wspierania duchowieństwa. Nic nie wiadomo o ówczesnym mechanizmie przymusu (Stiglitz J. E., 2004, s. 546). Udokumentowane zapisy dotyczące podatków pojawiają się w związku z budową arki Noego. Środki na budowę pozyskiwano dzięki wprowadzonemu samoopodatkowaniu obywateli oraz podatkowi pogłównemu. Podatek pogłówny wynosił pół szekla i był nakładany na wszystkich mężczyzn powyżej 20 roku życia (Taylor 1991; Wałek-Czernecki T., 1948; Gomułowicz A., Małecki J., 2004). Biblia wskazuje, iż „dwadzieścia gera stanowi szekla”, a podatek miał być uiszczany zgodnie z regułą „bogaty powinien dać nie więcej, biedny niemniej niż pół szekla”. Ustanowione reguły noszą znamiona zarówno powszechności, jak i sprawiedliwości opodatkowania, czyli dwóch zasad, na które w przyszłości będą stanowić podstawę większości systemów podatkowych. W Ewangelii św. Mateusza w ustępie zatytułowanym „Podatek na świątynię” znajdujemy opis obowiązku podatkowego: „gdy

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

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 podatek? Od synów swoich czy obcych?. Gdy powiedział: od obcych, Jezus mu rzekł: a zatem synowie są wolni. Żebyśmy jednak nie dali powodu do zgorszenia, idź nad jezioro i zarzuć wędkę! Weź pierwszą rybę, którą wyciągniesz i otwórz jej pyszczek: znajdziesz statera. Weź go i daj za mnie i za siebie”. Jak pisze Jerzy Małecki: „Rzadko się zdarza wśród podatników taki stosunek do obowiązków podatkowych (...) Jezus mimo braku obowiązku podatkowego nakazuje Szymonowi zapłacenie poborcom podatku na świątynię w wysokości dwudrachmy, by nie dać powodu do zgorszenia” (Małecki J., 2003, 56-57)

W starożytności daninami fiskalnymi były obciążone tylko niektóre grupy ludności. W czasach Ptolemeusza powstał w Egipcie kunsztowny i złożony system podatków bezpośrednich i pośrednich. System podatkowy w starożytnym Egipcie (3200 p.n.e) polegał na pobieraniu - w naturze rolników - części zbiorów, rzemieślnicy zaś oddawali część swych wyrobów na potrzeby wojska i administracji, a kupcy składali daniny. Był to rozwinięty system opodatkowania, a podatki były głównym źródłem dochodów faraonów. Podatki były płacone w formie rzeczowej - chłopci uiszczali należny podatek w zbożu i bydłe, a rzemieślnicy w wytworzonych przez siebie wyrobach. W okresie późniejszym, około IV wieku p.n.e, cześć podatków pobierano w formie pieniężnej. Ciekawym podatkiem był podatek od oleju, który można było pobierać wyłącznie w oficjalnych miejscach podlegających faraonowi, gdzie był sprzedawany w cenie, do której doliczono podatek (protoplasta podatku pośredniego). Opodatkowanie majątku oparte było o areal powierzchni gruntu uprawianej przez rolnika, bez względu na to, czy była to jego własność prywatna czy też dzierżawa. W późniejszym okresie brano pod uwagę inne parametry podstawy opodatkowania, takie jak: stan pola, urodzajność gleby (jakość), suchość, wilgotność gleby, czy miejsce położenia. Inną formą opodatkowania majątku był podatek nakładany na żywy inwentarz. Opodatkowanie oparte o rozmiary gruntu rolnego to substytut podziału zbiorów nawiązujący do podatku od nieruchomości lub własności, zaś podatek od posiadania inwentarza żywego nawiązywał do majątku ruchomego. To zaś pozwoliło opodatkować również rzemieślników i kupców od posiadanych przez nich zasobów (Grapperhaus F. H. M., 2010). Faraon zorganizował w pełni profesjonalny system poboru podatków oparty, o pracę 1000 tzw. „skrybów” (poborców podatkowych), działających na terytorium całego imperium. Poborcy podatkowi zostali wyposażeni w prawne instrumenty zarówno oceny

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

deklarowanych przez obywateli źródeł dochodu i wartości majątku, jak i poboru podatków. Uchylenie się od obowiązku podatkowego było karane chłostą albo śmiercią, zaś karą za zaległości podatkowe była przymusowa egzekucja części majątku (konfiskata części ziemi, towarów, wyrobów itp.). Podatki miały charakter powszechny i progresywny, a opodatkowaniu podlegały wszystkie warstwy i klasy społeczne.


Starożytni Grecy ustanowili jako pierwsi uproszczone formy opodatkowania bezpośredniego (*quasi* podatek typu dochodowego). Pobierano podatki, od tzw. wyzwoleńców (12 drachm od mężczyzny i 6 drachm od kobiety) oraz pogłównie (*quasi head tax*) płacone za niewolników przez ich właścicieli (niewolnik był traktowany jako źródło dochodu – przedmiot opodatkowania). W greckim systemie podatkowym występowała również danina o charakterze progresywnego, powszechnego podatku majątkowego, zwanego *eisforą*, wprowadzona w 594 roku p.n.e. przez Solona. Jego wysokość zależała od wielkości posiadanego majątku, przy czym już wtedy obowiązywała zasada minimum wolnego od opodatkowania, opartego o zasadę zdolności do ponoszenia świadczenia). Podatek pobierano dopiero od majątku przekraczającego równowartość 1000 drachm (Gajl N., 1992).

Rzymski system podatkowy, oparty był o różnorodne formy opodatkowania i różnicowane podmiotowo i terytorialnie. Ciekawym podatkiem majątkowym był *tribulum civium romanorum*, obciążający częściowo grunt, jak i posiadane aktywa. Początkowo wysokość podatku wynosiła około 1% wartości przedmiotu opodatkowania. Podatki obciążały własność obywatela, w tym że do tej kategorii należy zaliczyć także niewolników, których zaliczono do grupy szczególnej (*instumentum vocale*). W czasie wojen, bądź innych sytuacji nadzwyczajnych obciążenie podatkowe mogło wzrosnąć do 3% wartości dóbr podlegających opodatkowaniu.

Jednym z najstarszych form opodatkowania, był opłacany do 167 roku p.n.e. przez obywateli podatek gruntowy, zwany *ugatio*. Nakładano go na grunty prowincji podległych Rzymowi. Wielkość świadczenia zależała od jakości ziemi oraz rodzaju upraw – ziemie orne, winnice, gaje oliwne, lasy itp. Opracowany przez Rzymian sposób wyznaczania wysokości podatku gruntowego jest stosowany w wielu współczesnych systemach podatkowych. W Rzymskim systemie podatkowym (podobnie jak w greckim) występował powszechny podatek od spadków, zawierający w swojej konstrukcji zwolnienia o charakterze rodzinnym oraz określone minimum spadkowe wolne od opodatkowania. Podatek ten ponownie wprowadził do systemu podatkowego cesarz Dioklecjan w III wieku n.e.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Generalnie wyróżniano podatki zwyczajne (*tributum ordinarium*) i nadzwyczajne (*tributum extraordinarium*), które nakładano w określonych sytuacjach, na przykład w celu pokrycia kosztów wojennych. Podatki płacono w formie pieniężnej, chociaż w czasie kryzysów decydowano się również na pobieranie ich w naturze. We wszystkich prowincjach pobierany był podatek gruntowy (*tributum soli*). Poza tym pobierano również podatek osobisty, *quasi*-dochodowy (*tributum capitis*).

Reformę podatkową przeprowadzono dopiero za czasów Cesarza Dioklecjana. Dla słabszych, mniej zamożnych warstw społeczeństwa wprowadzono tzw. pogłównę, *head-tax* (*capitatio*). Wartość tego podatku nie była wszakże dla wszystkich jednako. Podstawę dla obliczeń stanowił tzw. *caput*, który określał wartość pracy (dochód) jednego kolona. Zależnie od wartości pracy osób uprawiających grunt, *caput* obejmowało różną ilość głów (*capitatio humana*). Posiadacze bydła płacili podatek wedle liczby zwierząt (*capitatio animalium*). Natomiast od biednej ludności plebejskiej pobierano pogłównę w opłacie ustalonej corocznie (*capitatio plebeia*). Określonym kategoriom osób przysługiwały zwolnienia od podatków, m.in. wdowy, dzieci. Podatek gruntowy obliczano w stosunku do wartości gruntu. Podstawę stanowiło *iugum*, czyli obszar, który mógł być utrzymany i obrobiony przez jednego człowieka z zaprzęgiem. Wśród podatków szczególnych należy wyróżnić majątkowy podatek spadkowy. Jego wartość została określona, jako 5 % wartości masy spadkowej. Jednakże i od tego występowały zwolnienia, w szczególności przy dziedziczeniu po najbliższych krewnych i przy małych spadkach do wartości 100.000 sesterców.

Po podbiciu przez Franków terenów obecnej Francji Merowingowie przejęli rzymski system podatkowy. W późniejszym okresie zmieniano istotę podatku gruntowego (*censusu*). Podatek ten (opłata) przybrał formę renty gruntowej, pobieranej docelowo na rzecz lokalnego namiestnika Grundherra (spowodowało to zamianę słowa *census* na określenie „czynsz”). Ciekawym podatkiem majątkowym (gruntowym) pobieranym przez Henryka II króla Anglii był *scutage* (od łacińskiego słowa *scutagium*). Podatek ten opłacali ci rycerze, którzy wykupywali się od uczestnictwa w wyprawach wojennych (tzw. podatek „tarczowy”). Był to efektywny ekonomicznie podatek, oparty o zasadę, iż do armii może być wcielony jeden rycerz na cztery do pięciu *hides* (co oznaczało obszar wystarczający na utrzymanie jednej, wolnej rodziny ze służbą, to jest 80 do 120 akrów), w zależności od jakości ziemi (Grapperhaus F. H. M., 2010). W XII i XIII wieku nieruchomości (majątek) były podstawową własnością, co oznaczało, iż opodatkowanie oparte na możliwościach płatniczych związane było z nieruchomościami posiadanych przez podatnika a w szczególności z ziemią. Nie mogła to

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531


[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

być wartość sprzedaży, bowiem obrót ziemią praktycznie nie istniał i nie było wykształconych standardów wyceny. Ponieważ występowała w obrocie gospodarczym dzierżawa, zatem przyjmowano przy kalkulacji podatku wartość kapitałową, określaną na podstawie kapitalizacji dzierżawy lub wartości czynszu (Jeżeli obciążono opłatą 1% wartości kapitałowej, a wartość ustalono na poziomie 20-krotności sumy dzierżawnej ziemi, czy 16-krotności sumy czynszowej domu, a opłata wynosiła faktycznie 20% i odpowiednio 16% wpływów dzierżawczych lub dochodu czynszowego, czy dzierżawnej lub czynszowej wartości porównawczej ziemi lub domu.). Właściciele, którzy nie oddawali składników majątku w dzierżawę lub wynajem, ale użytkowali go osobiście (reguła) mogli być obciążeni na bazie porównania ich majątku ruchomego z majątkiem wynajętym lub wydzierżawionym. Ze względu na sposób powiązania z kapitalizacją wpływów brutto metoda ta była standardem, na którym oparto opodatkowanie nieruchomości. Kolejnym etapem ewolucji opodatkowania majątku była rezygnacja z kapitalizacji na rzecz ustalania podatku bezpośrednio, poprzez powiązanie go z częścią przychodów. Kapitalizacja dochodów stała się pierwszym etapem długiej ewolucji w kierunku opodatkowania dochodu. Rozszerzając podstawę opodatkowania włączone do niej majątek ruchomy rzemieślników i krawców, a następnie własność osobistą (biżuteria, złoto, drogie stroje, broń itp.). Niewątpliwie trudno było obciążyć majątek ruchomy, uwzględniając zdolność płatniczą podatnika. Osobisty majątek ruchomy dostarczał jedynie satysfakcji z zaspokajania indywidualnych potrzeb konsumpcyjnych. Opodatkowanie majątku ruchomego było utrudnione z powodu łatwości ukrywania go (unikania opodatkowania), jak również było krytykowane z powodu nadmiernej ingerencji w sferę prywatną oraz potencjalnej możliwości ujawnienia faktów w momencie niekorzystnym dla kontrolowanych.

Niewątpliwie w średniowieczu nastąpił niewątpliwy regres systemu podatkowego w stosunku do starożytności. W ustroju feudalnym, w okresie wczesnego średniowiecza, instytucja powszechnych podatków w swej klasycznej postaci w zasadzie zanikła. Jednak wzrost potrzeb publicznych, których z dochodów uzyskiwanych przez państwo w dotychczasowy sposób (w większości metodami pozaekonomicznymi, np. łupy wojenne) nie można było zaspokajać spowodował powrót do zapomnianych podatków, co było o tyle prostsze, że rozwój gospodarczy spowodował wzrost zamożności wielkich wasali i mieszczan. Znaczący wpływ na kształtowanie poglądów i koncepcji podatkowych w okresie średniowiecza wywarła doktryna kościoła katolickiego. Do wy-

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

bitnych przedstawicieli okresu średniowiecza, którzy wypowiadali się na temat opodatkowania zaliczyć można św. Tomasza z Akwinu (1225–1274) oraz Francisco Guicciardiniego (1483–1540) (Dorozik L., Stanielewicz J., Walczak B., 2008, s. 7).

W średniowieczu podatki miały niewielkie znaczenie fiskalne, ponieważ dochody budżetowe władców pochodziły przeważnie z posiadłości ziemskich, przywilejów monarszych i ceł. W XV wieku rozwinął się *quasi*-system podatkowy we Francji i Anglii. Pierwszą formą prawnej ochrony własności prywatnej od ryzyka samowolnego przejęcia przez władcę była uchwalona w 1215 roku angielska *Magna Charta Libertatum*, wydana przez Jana bez Ziemi pod *Runnymede*. Formalnie była przywilejem mającym równocześnie znamiona umowy między królem a jego wasalami. Ograniczała władzę monarszą, głównie w dziedzinie skarbowej, gwarantując, iż nakładanie podatków nowych zobowiązań podatkowych, jak i wzrost jest możliwy wyłącznie za zgodą rady królestwa. Podobną zasadę uchwalili w 1314 roku francuskie Stany Generalne, jednakże w roku 1426, w obliczu zagrożenia ze strony Anglii, Karol VII otrzymał od Stanów Generalnych uprawnienia do nakładania nowych obciążeń fiskalnych w tzw. „nagłych przypadkach”, czego efektem było nadużywanie tego uprawnienia przez kolejnych władców. Analiza procesu ewolucji systemu danin fiskalnych pozwala postawić tezę, iż pierwsze konstrukcje podatkowe miały charakter szczegółowy. Konkretność i uzależnienie podatków szczegółowych od określonych faktów nadawała im znamiona pewnej przedmiotowości. Z konkretnością podatków szczegółowych wiązała się również większa łatwość ich nakładania i egzekwowania. Dopiero z końcem XV wieku kupcy w Lombardii zaczęli posługiwać się ogólnymi pojęciami majątku i dochodu w nowoczesnym rozumieniu. Zaczął się także rozwijać aparat skarbowy zdolny do konstruowania i egzekwowania podatków ogólnych. Procesowi tych zmian towarzyszył rozwój gospodarki pieniężnej, jak i stopniowa demokratyzacja państw wczesnokapitalistycznej fazy rozwoju. W okresie tym nastąpiła widoczna ewolucja struktury dochodów budżetowych, polegająca na dynamicznym wzroście udziału wpływów podatkowych w porównaniu z innymi dochodami, czego efektem była radykalna zmiana systemu podatkowego.

Podatki w Polsce pojawiły się w momencie wytworzenia się pierwszych struktur państwowych. Ponieważ głównym zajęciem poddanych była uprawa ziemi, podatek mógł być początkowo oddawany tylko w naturze. We wczesnym średniowieczu, w warunkach gospodarki naturalnej i obowiązującego prawa książęcego, przeważająca część świadczeń ludności chłopskiej (podatników) na rzecz państwa przybierała formę danin

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**


International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

w naturze (głównie w zbożu, sianie, miodzie, świniach, krowach, mięsie, futrach, skórach) i rozmaitych usług. Na całym obszarze państwa regularnie pobierano *poradlnie* (*powołowe*), *narzaz* i *podworowe* (zwane *zagrodowym*, *poradlnym* lub *podymnym* – podatek o charakterze majątkowym pobierany od posiadania gospodarstwa (Poradlnie, zagrodowe, podymne (podatek poradlny) - w dawnej Polsce danina prawa książęcego zależna od rozmiarów ziemi uprawnej, od XIV wieku łanowe, w 1629 zastąpiona przez podymne. Stały podatek od dóbr ziemskich wprowadzony przez Kazimierza Wielkiego, w wysokości 12 groszy w dobrach rycerskich oraz 24 groszy w dobrach klasztornych. Urzędnicy czuwali nad regularnym wpływem do skarbu państwa zysków z majątków królewskich oraz z kopalni soli w Bochni i Wieliczce. Dla ułatwienia rozliczeń finansowych i handlu we wszystkich dzielnicach rozpoczęto bicie srebrnej monety - grosza. W latach pięćdziesiątych XIV wieku podjęto starania o ujednoczenie prawa. Po raz pierwszy spisano i opublikowano zasady postępowania dla Wielkopolski i Małopolski (dla tej dzielnicy spisano statut wiślicki). Podymne, stała danina (podatek) pobierana od każdego domu mieszkalnego. Podymne zastąpiło poradlnie i wprowadzone zostało w 1629 r. Płacone było przez mieszczan, chłopów i szlachtę. Jej wysokość zależna była od wielkości budynku, jak i miasta. Od 1775 r. pobierano podymne od każdego komina na dachu. Zlikwidowane zostało wraz z upadkiem Rzeczypospolitej), w Wielkopolsce także daninę *opolną* (Danina uiszczana w formie zryczałtowanej w postaci jednej krowy lub jednego wołu od pola, jako całości.), egzekwowano *stróżę* (Stróża (łac. custidia) pierwotnie występowała w postaci obowiązku dostarczenia stróżów do pilnowania grodów czy dworów panującego. Obowiązek ten ciążył na rycerzu, który uzyskał nadanie ziemi, a więc nie był to obowiązek w formie usługi osobistej. Z biegiem czasu stróża przekształciła się w daninę pieniężną o charakterze osobistym.) i *stan* (Stan (łac. stationes) był obowiązkiem dostarczania kwater i utrzymania dla panującego i jego dworu oraz urzędników w czasie objazdów po kraju.). Podwrowowe najczęściej uiszczano w nierogaciznie, następnie również w bydło rogatym i zbożu (tzw. *osep*). Oprócz danin regularnych nakładano na ludność świadczenia okolicznościowe, pobierane w nagłej potrzebie. Okazjonalny charakter miały też wszystkie usługi (transportowe, pracy i inne) (Fedorowicz Z., 1998, s. 27). Niewielkie wówczas rozmiary prywatnych majątków ziemskich i ścisły związek podstaw ekonomicznej egzystencji warstwy panującej z państwem sprawiał, że od XI - XII wieku zasoby uzyskane ze świadczeń ludności dzielono według ustalonych zasad: dziesiątą część otrzymywały na swe utrzymanie biskupstwa, znaczną część (być może

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

1/3) zatrzymywali dla siebie i swoich podwładnych kasztelanowie, resztę przekazywano na potrzeby dworu książęcego. Potwierdzeniem wywiązania się z obowiązku podatkowego była zgodność nacięć na deszczulce podatnika i deszczulce poborcy skarbowego (*narzaz*) (Balzer O., 1928, s. 105-109). W XIII w. - pod wpływem szybkiego wzrostu wielkiej własności ziemskiej, recepcji prawa niemieckiego i towarzyszącego jej upowszechniania immunitetu oraz rozszerzania się gospodarki towarowo-pieniężnej - system ten uległ dezintegracji. Zanięła zasada proporcjonalnego podziału dochodów między poszczególne ogniwa aparatu monarchii, a w wyniku utraty pełnej zwierzchności nad poddanymi w dobrach kościelnych i prywatnych od schyłku XIII wieku finanse monarchy (państwa) zostały znacznie ograniczone.

Istotnym elementem ówczesnego systemu podatkowego było wprowadzenie do niego podatku zwanego *poradlnie*, jako formy opodatkowania zabezpieczającej wpływy podatkowe, w sytuacji niestabilności innych danin publicznych, których wydajność fiskalna była uzależniona od warunków pogodowych czy klęsk żywiołowych. Ważny wpływ na kształtowanie się systemu podatkowego w Polsce miał przywilej koszycki przyznany szlachcie przez Ludwika Węgierskiego w 1374 roku oraz przywilej dla duchowieństwa z 1381 roku. Przywileje te znosiły obciążenia podatkowe dla szlachty i duchowieństwa, wprowadzając swoistą wolność podatkową dla tych dwóch stanów, z wyjątkiem 2 groszy łanowego (*poradlnego*) od każdego łana w dobrach rycerskich i biskupich oraz 4 groszy od łana w innych dobrach duchownych (Bardach J., 1957, s. 426-474). Od tej pory podatki mogły być nakładane wyłącznie przez króla za zgodą szlachty w formie specjalnych ustaw sejmowych. Było to rozwiązanie analogiczne do obecnego, zgodnie z którym podatki mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustaw (N. Gajl, 1994, s. 3). Nakładane w ten sposób podatki miały charakter dochodów nadzwyczajnych i niestałych. Pobór nadzwyczajnego podatku poradlnego (łanowego) wymagał odrębnej uchwały sejmików (lata 1454-1496) lub sejmu. Kryzys finansowy państwa objawiający się w zmniejszaniu stałych podatków spowodował w połowie XVII wieku zastąpienie dotychczasowego podatku poradlnego (łanowego) podatkiem podymnym (opodatkowaniu polegało ognisko domowe, dym), a następnie jego przekształcenie w podatek pogłówny (od głowy). Docześniej w tym okresie pojawiły się w Polsce podatki pośrednie, takie jak: akcyza, czopowe i szeleżne.

W drugiej połowie XV w. to polscy królowie pokrywali koszty obrony granic państwa. Głównym źródłem były podatki pochodzące z Królestwa, a jeśli ich ilość nie była wystarczająca król prosił o pomoc finansową szlachtę. Pojawił się pogład, który później

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)


znalazł wielu zwolenników wśród szlachty, iż Królestwo powinno samodzielnie finansować obronę granic. Szlachta ponownie uzyskała zwolnienie z płacenia podatków w wyniku przyjęcia tzw. statutów nieszawskich w 1454 roku (Widać ewidentnie proces powolnej erozji finansów publicznych w ówczesnej Polsce. Podatki zaczęły „odrywać” się od struktury gospodarki, a przez to sektor publiczny powoli przestawał gwarantować stabilność systemu. Podatki są ceną jaką płacimy za istnienie i funkcjonowanie państwa oraz za funkcje jakie ono pełni. Szlachta zapomniała, iż jeśli chce mieć silne państwo, sprawnie zarządzanie, to musi zapłacić odpowiednią cenę, wyrażoną w stosownej wielkości podatków). Cała odpowiedzialność za bezpieczeństwo państwa spadła na króla. Zygmunt I Stary upatrywał w nowym systemie podatkowym szansę na lepsze funkcjonowanie państwa. Wydatki na obronę państwa miały być finansowane przez stałe podatki nałożone na szlachtę, która w ten sposób została zwolniona z obowiązku brania udziału w działaniach wojennych.

Ciekawym przykładem podatku bezpośredniego (majątkowego) był „chleb zimowy” tzw. *hiberna*. W latach 1649-52 wyplacany był w naturze, często później zamieniany na pieniądź, jako dofinansowanie do żołąd. Płacony był przez majątki kościelne oraz królewszczyzny. Podstawą do jego naliczania był areał ziemi. Podczas ustalania podstawy opodatkowania bardzo często dochodziło do nadużyć ze strony wojskowej administracji podatkowej, która zawyżała jego wysokość oraz egzekwowała jego płacenie bez jakiegokolwiek kontroli. Doprowadziło to sprzeciwu ze strony Sejmu i powołania specjalnej komisji, której zadaniem była kontrola procesu ustalania podstawy opodatkowania i wysokości płaconego podatku. Niewątpliwie znaczenie *hiberny* wynikało z faktu, iż nie należał do podatków zasilających budżet (skarby) państwa. W krótkim czasie powstał osobny budżet (skarbiec) wojskowy zarządzany przez hetmanów. Wszystkie prezentowane podatki bezpośrednie (o charakterze majątkowym) były obliczane na podstawie areału ziemi, posiadanego domu, bydła, oraz jak w przypadku pogłównego bezpośrednio od osoby podatnika. Polski system podatkowy był ogólny i prosty w konstrukcji. Nie wymagał rozbudowanej administracji podatkowej jednak bez niej żaden efektywny system podatkowy nie może istnieć (Bardach J., 1957, s. 426-474). Zdecydowana przewaga – w strukturze dochodów budżetowych - podatków bezpośrednich nad pośrednimi w Polsce występowała także w drugiej połowie XVII w. Nie można jednak zapominać o znaczeniu tych drugich.

Polski system podatkowy monarchii stanowej I Rzeczypospolitej szlacheckiej (1320-1764) nie obciążał wszystkich stanów jednakowym stopniem. Regulacje podatkowe cechowały się dużą płynnością, uchwalane podatki nie miały charakteru stałego, były

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

zmieniane lub znoszone na kolejnych sejmach i nie realizowały funkcji fiskalnej w dostatecznym zakresie. Doświadczenia polskie z tego okresu były zupełnie odmienne od rozwiązań francuskich, gdzie królowie uzyskiwali władzę absolutną w państwie właśnie za pomocą systemu danin publicznych, w tym podatków.

Ostatnie lata niepodległości I Rzeczypospolitej to okres próby reform finansów publicznych, czego efektem były zmiany w zakresie opodatkowania pośredniego i bezpośredniego. Dawny podatek łąnowy został w 1775 roku zastąpiony nowym podatkiem podymnym ze wszystkich dóbr, łącznie ze szlacheckimi. Podatnikiem tego podatku uczyniono właściciela domu, a przedmiotem opodatkowania był dom posiadający komin. Stawki podatkowe zostały zróżnicowane i zależały od rodzaju i położenia budynku: w miastach stawki wynosiły do 16 zł od komina, a na wsiach od 5 do 7 zł. Dochody z nowego podatku podymnego generowały dochody z samych ziem Korony w wysokości 5 mln zł rocznie.

W wyniku rozbiorów (1772, 1793, 1795) ziemie polskie zostały objęte systemami podatkowymi państw rozbiorowych. Własne systemy podatkowe, nawiązujące do istniejącego w dawnej Rzeczypospolitej, istniały w Księstwie Warszawskim (m.in. ofiara wieczysta, podymne, czopowe), Wolnym Mieście Krakowie (m.in. podymne, *subsidium charitativum*, czopowe) i początkowo (zwłaszcza do 1831 roku) w Królestwie Polskim, gdzie utrzymano system podatkowy Księstwa Warszawskiego i gdzie odrębne podatki obciążały Żydów. Po upadku powstania listopadowego w systemie podatkowym Królestwa wprowadzano stopniowo modyfikacje, po upadku powstania styczniowego dokonano (do 1869 roku) pełnego ujednoczenia z systemem rosyjskim. W zaborze pruskim na niektórych obszarach utrzymał się początkowo system podatków staropolskich, na innych wprowadzano system ogólnopruski. W 1810 roku wprowadzono jednolity w całym państwie system podatkowy oparty na podatkach: gruntowym, przemysłowym, konsumpcyjnym, od zbytku i stemplowym. Ziemie Wielkiego Księstwa Poznańskiego uległy tej unifikacji (z pewnymi odstępstwami) dopiero w 1820 roku. Na ziemiach polskich będących pod zaborem austriackim wprowadzono austriacki system podatkowy, m.in. podatek gruntowy (od ziem chłopskich i folwarcznych), podatek klasowy i pogłówny (zamienione w 1849 roku na podatek dochodowy), a także akcyzę.

Po odzyskaniu niepodległości na ziemiach polskich w każdym byłym zaborze funkcjonował inny system podatkowy, rozmaicie obciążający płatników — np. odziedziczony po zaborcach podatek gruntowy (5 odrębnych systemów) znacznie różnił się metodami szacunku dochodów z gruntów i wysokością stawek, a więc i obciążeniem

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)


z 1 ha (w 1924 roku wahało się ono od 0,8 zł w województwach wschodnich do 3,1 zł w Wielkopolsce). Ujednoczenie podatków wymagało kompleksowej przebudowy i unifikacji całego systemu. Początkowo, utrzymując istniejące ustawodawstwo podatkowe, modyfikowano je stopniowo, wprowadzając też nowe podatki w celu zwiększenia dochodów budżetowych. W 1919 roku ustanowiono jednorazową daninę majątkową oraz podatki majątkowy i od zysków wojennych, a w 1920 roku ujednoczono podatek od spadków i darowizn oraz podwyższono podatek gruntowy w byłym zaborze rosyjskim i austriackim. W 1921 ujednoczono podatek przemysłowy, a 1923 roku uchwalono jednorazowy podatek majątkowy. W warunkach pogłębiającej się w latach 1919–23 inflacji zasadniczą rolę w dochodach państwa, zastępując normalny system podatkowy, odgrywał, tzw. podatek inflacyjny, wynikający ze stopniowego i coraz szybszego spadku wartości krajowego pieniądza papierowego (dochody stąd płynące szacowano na 64–78% dochodów budżetowych).

Analiza najnowszych badań, aktów prawnych i literatury przedmiotu, w których podjęto omówienie podjętej problematyki

Wpływ podatków dochodowych na popyt i podaż. W ujęciu mikroekonomicznym podatki wpływają na kształtowanie się popytu, podaży, równowagi na rynku danego dobra oraz na decyzje producentów, konsumentów i inwestorów. Nałożenie lub zwiększenie podatku na dane dobro wywoła spadek wpływów z jego sprzedaży w efekcie spadku popytu na nie i spadku jego ceny netto. Podwyższona cena brutto zostaje pokryta w części przez sprzedającego, a w części przez kupującego. Proporcje ich udziału w pokryciu podwyższonej ceny zależą od takich czynników ekonomicznych, jak cena popytu i podaży, możliwość wpływania przez sprzedawcę (producenta) na poziom i strukturę kosztów własnych. W warunkach sztywnej elastyczności popytu całość ciężaru nałożenia (zwiększenia) opodatkowania poniesie nabywca. Jeżeli elastyczność podaży będzie sztywna, to nałożenie lub zwiększenie opodatkowania w tych warunkach nie wywoła zmiany ceny brutto danego dobra, zmniejszy się natomiast jego cena netto o wielkość nałożonego (zwiększonego) podatku. Cały ciężar podatkowy poniesie w takim wypadku sprzedawca. Jeżeli popyt na dane dobro byłby nieskończenie elastyczny to konsekwencją nałożenia lub zwiększenia podatku byłoby ograniczenie tej podaży przy wzroście ceny brutto, do momentu osiągnięcia ceny równowagi wyznaczonej przez skłonność nabywców do płacenia wyższej ceny. Zatem im mniej elastyczne są popyt i podaż, tym mniejszy jest wpływ podatku na dany rodzaj aktywności gospodarczej, bowiem nałożenie (zwiększenie) opodatkowania nie wywołuje

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

większych zmian w alokacji zasobów. Im większa jest ta elastyczność, tym wpływ na alokację zasobów jest większy (Owsiak S., 2000, s. 172-175). Podatek wpływa na cenę opodatkowanego dobra, a wzrost ceny wpływa na sytuację na rynku. Zwiększenie stawek podatkowych może spowodować sytuację, w której dochód brutto podatnika do opodatkowania pozostaje niezmienny – wówczas zmniejsza się jego dochód netto po opodatkowaniu, lub podatnikowi udaje się zwiększyć dochód brutto, przez co jego dochód netto po opodatkowaniu nie zmniejsza się. W pierwszym przypadku zwiększenie opodatkowania może przełożyć się na zmniejszenie konsumpcji bezpośredniej, albo na spadek oszczędności. Zmniejszenie konsumpcji przekłada się na zmniejszenie wpływów z opodatkowania pośredniego.

Wpływ podatków na oszczędności i inwestycje. W gospodarce rynkowej decyzje alokacyjne związane są mniej lub bardziej widocznie z oszczędnościami pieniężnymi podmiotów. Skłonność podmiotów do oszczędzania uzależniona jest zarówno od stopy oprocentowania depozytów i inflacji, jak i od stopy opodatkowania dochodów z kapitału (oszczędności pieniężnych). Również skłonność do inwestowania przez podmioty gospodarcze jest uzależniona od dochodów z zainwestowanego kapitału. Wysokie obciążenia dochodów z kapitału może ograniczać jego krańcową wydajność, powodując, iż inwestycje są alokowane w preferencyjnie opodatkowanych sektorach, ale o niższej wydajności, co prowadzi jednocześnie do zniekształcenia decyzji inwestycyjnych. Niewątpliwie wysokie opodatkowanie dochodu ogranicza inwestycje prywatne, poprzez redukcję części dochodu potencjalnie przeznaczanego na inwestycje, pozostawiając podatnikom jedynie środki wystarczające na konsumpcję.

Efekt substytucyjny i dochodowy - realna stopa zwrotu z oszczędności po opodatkowaniu a podaż oszczędności. W świetle klasycznej teorii ekonomii na wielkość oszczędności gospodarstw domowych wpływa stopa zwrotu z oszczędności, stanowiących „nieskonsumowany” dochód. Oszczędności są efektem wyboru w czasie określonej struktury konsumpcji przez gospodarstwa domowe poprzez porównanie subiektywnej wartości konsumpcji bieżącej względem konsumpcji przyszłej (stopa dyskontowa) z rynkową stopą procentową określającą stopień zwiększenia konsumpcji przyszłej w efekcie rezygnacji z konsumpcji bieżącej (stopa procentowa). Opodatkowanie np. dochodów kapitałowych (szeroko rozumianych) zmniejsza efektywną stopę zwrotu, przez co obniża wynagrodzenie oszczędności. W konsekwencji należałoby oczekiwać spadku poziomu oszczędności (efekt substytucyjny), ale również pojawia się także efekt dochodowy – spadek efektywnej stopy zwrotu z oszczędności przekłada się na obniżenie poziomu zamożności gospodarstw domowych. Może to powodować

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)


ograniczenie konsumpcji bieżącej, jak i przyszłej. Ograniczenie bieżącej konsumpcji może skutkować wzrostem poziomu oszczędności. Efekt spadku realnej stopy netto, w wyniku opodatkowania np. dochodów z oszczędności nie jest jednoznacznie określony z powodu występowania efektów substytucyjnego i dochodowego.

Dochody do dyspozycji a wielkość oszczędności. Jeśli w długim okresie czasu obniżka opodatkowania dochodów z pracy i oszczędności prowadzi do wzrostu deficytu budżetowego, to gospodarstwa domowe (podatnicy) oczekują wzrostu poziomu opodatkowania w okresach przyszłych. Podatnicy zaoszczędzą część dodatkowego dochodu do dyspozycji, uzyskanego w efekcie obniżki stopu opodatkowania, dążąc do wyrównania rozkładu wydatków konsumpcyjnych w czasie. Zakładając altruizm międzypokoleniowy uzyskujemy ten sam efekt bez względu na to, czy podatki wzrosną jeszcze za życia gospodarstwa domowego, czy też wzrost podatków dotknie jego potomków. Mamy zatem do czynienia z substytucją między oszczędnościami sektora publicznego i prywatnego, przy czym badania gospodarek krajów UE gospodarki amerykańskiej nie potwierdziły pełnej substytucji oszczędności publicznych oszczędnościami prywatnymi (Współczynnik korelacji kształtuje się poniżej jedności, a pewne odstępstwa dotyczą wyłącznie szczególnych przypadków (szybki wzrost deficytu budżetowego, substytucja między oszczędnościami publicznymi a oszczędnościami prywatnymi w sektorze zabezpieczeń emerytalnych i społecznych)).

Opodatkowanie a substytucja między oszczędnościami gospodarstw domowych i oszczędnościami przedsiębiorstw. Jeśli gospodarstwa domowe traktują zyski zatrzymane posiadanych przez siebie przedsiębiorstw jak swoje własne oszczędności, to poziom opodatkowania dochodów firm może istotnie wpływać na oszczędności gospodarstw domowych. Gospodarstwa domowe mogą oszczędzać więcej, w sytuacji, gdy przedsiębiorstwa zatrzymują mniej zysków i oszczędzać mniej, gdy przedsiębiorstwa zatrzymują więcej zysków. W sytuacji, gdy krańcowa skłonność do oszczędzania gospodarstw domowych, posiadających istotne udziały w zyskach firm jest wyższa od średniej w populacji, to wzrost obciążenia podatkowego zysków osób prawnych w połączeniu z obniżeniem podatku od osób fizycznych może spowodować zmniejszenie wielkości zagregowanych oszczędności sektora prywatnego (Nojszewska E., Rojek M., 2003, s. 153).

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Cele i metody badawcze podjęte w analizie tematu

Badania w naukach społecznych, są inspirowane przez liczne i różnorodne potrzeby. Z tego względu istniejące potrzeby zredukujemy do dwóch zasadniczych typów, którym odpowiadają określone typy badań. Pierwszy z nich łączy się z potrzebami o charakterze teoretycznym lub poznawczym, czyli obejmuje wszystkie te potrzeby, jakie wiążą się z rozwojem danej nauki. Drugi łączy się z różnorodnymi potrzebami praktyki. Koncentrując uwagę na wspomnianych typach potrzeb możemy wskazać na odpowiadające im typy badań, wyróżniając badania: poznawcze, nazywane niekiedy badaniami podstawowymi, obejmujące problemy metodologiczne, problemy związane z dalszymi uogólnieniami dotychczasowych osiągnięć poznawczych itp. problemy ważne dla rozwoju każdej nauki oraz dla potrzeb praktyki, związane z istniejącymi możliwościami zastosowanie osiągnięć danej nauki, sprawdzające wycinkowo prawdziwość jej ustaleń i ukazujące nowe problemy badawcze. Rezultatem badań poznawczych są nowe twierdzenia lub teorie. Natomiast rezultatem badań dla potrzeb praktyki są ustalenia czy, i o ile istniejące twierdzenia i teorie są przydatne do rozwiązywania konkretnych problemów. Inaczej mówiąc służą one uściśleniu oraz fragmentarycznej weryfikacji istniejących twierdzeń i teorii. Oczywiście, oba typy badań współokreślają rozwój każdej nauki, potwierdzając tym samym słuszność postulatu metodologicznego, głoszącego jedność teorii i praktyki w procesie badawczym pomimo istniejących między nimi różnic. Przystępując do konstrukcji planu badań trzeba sobie uświadomić, że badania w naukach społecznych nie powinny być podejmowane tylko wyłącznie wtedy, gdy istnieje określony problem społeczny, z jakim trzeba się koniecznie rozprawić. Inaczej mówiąc: badania te nie powinny wynikać tylko z motywacji użytecznej czy pragmatycznej. Bardzo często zdarza się bowiem, że aby dany problem społeczny można było dojrzeć, trzeba wcześniej osiągnąć wiedzę o określonych zjawiskach społecznych na podstawie właśnie przeprowadzonych badań. Dla rozwoju nauki przydatne są więc badania podejmowane z motywów czysto poznawczych. Do podjęcia badań wystarczy zatem zarówno motywacja poznawcza jak i praktyczna. Zawężanie badań do sfery problemów ważnych tylko dla praktyki ogranicza w konsekwencji rozwój danej dyscypliny naukowej. Stąd też obok badań nad problemami stosowanymi w praktyce są również konieczne badania nad problemami podstawowymi w danej nauce.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Głównym celem pracy jest przedstawienie ewolucji danin publicznych na przykładzie podatków majątkowych. Dodatkowym celem opracowania jest przedstawienie rynkowych reakcji podatników na opodatkowanie z uwzględnieniem zasady sprawiedliwości opodatkowania.


Jako główną metodę badawczą zastosowano indukcję. Polega ona na wyprowadzeniu ogólnych wniosków czy też ustaleniu prawidłowości na podstawie analizy empirycznie stwierdzonych zjawisk i procesów. Jest to typ wnioskowania na podstawie szczegółów o właściwościach ogólnych zjawiska czy przedmiotu. Stosowanie tej metody wymaga przyjęcia założenia, że tylko fakty mogą stanowić podstawę naukowego wnioskowania. Faktami tymi są realnie zaistniałe sytuacje (społeczne, prawne, czy organizacyjne). Do metod indukcyjnych należą różnego rodzaju analizy, ekspertyzy. Ponadto w pracy skorzystano z dwóch ogólnych metod badawczych, tj. metod analitycznych i syntetycznych, charakteryzujących się szczególnym ujmowaniem badania rzeczywistości. Analiza traktuje rzeczywistość jako zbiorowisko pojedynczych, szczególnych cech i zdarzeń. Postępowanie według tej metody badawczej polega na rozłożeniu przedmiotu badań na części i na badaniu każdej z nich osobno lub na wykryciu składników tego przedmiotu. Ujemną cechą metody analitycznej jest nadmierne eksponowanie szczegółów, powodujące nieraz tracenie z pola widzenia całości przedmiotu badań. Utrudnia to pełne i obiektywne poznanie rzeczywistości, będącej co prawda zbiorowiskiem niezależnych elementów cząstkowych, zarazem jednak zespołem części ściśle związanych z sobą w ograniczoną całość. Metody badawcze zastosowane w pracy to: analiza porównawcza, analiza funkcjonalna oraz metoda badań w ujęciu dynamicznym.

Prezentacja przeprowadzonej analizy. Dyskusja

Poszukując kryterium „podziału” obciążeń podatkowych, ustawodawca identyfikuje przesłanki, które czyniłyby system podatkowy racjonalnym z punktu widzenia funkcji fiskalnej i redystrybucyjnej. W normie sprawiedliwości prawodawca szuka obiektywnego kryterium usprawiedliwiającego konieczność nakładania podatków. Poza tym norma sprawiedliwości miała (ma) stanowić punkt wyjścia do tworzenia poszczególnych rozwiązań podatkowych, zarówno w aspekcie poszczególnych podatków, jak i całego systemu podatkowego. Sprawiedliwość podatkowa często jest traktowana, jako maksyma działania władzy. Mimo to samo deklarowanie obowiązku przestrzegania postulatów sprawiedliwości, często nie przekłada się na zgodność praktyki podatkowej z deklarowanymi wzorami budowy systemu podatkowego (Głuchowski J., 1999, s.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)


38). Sprawiedliwość opodatkowania należy również rozpatrywać w aspekcie normatywnym. Prawo musi, w powszechnym odbiorze, respektować (ucieleśniać) zasadę sprawiedliwości. Prawo podatkowe musi być sprawiedliwe, gdyż taka jest jego idea. Problem optymalnego podziału dochodu można analizować oddzielnie, jak i w kontekście innych kwestii polityki gospodarczej, których rozwiązywanie wymaga stosowania instrumentów wpływających na podział dochodu. Mamy wtedy do czynienia z wyborem przez państwo kryteriów rozkładu obciążeń podatkowych, kształtujących końcowy podział dochodu i majątku (Acocella N., 2002, s. 291). W takich sytuacjach wskazanie kryteriów określających obciążenia podatkowe poszczególnych podatników, zapewniające sprawiedliwą redystrybucję dochodu i efektywną alokację zasobów (problem *trade-off* między sprawiedliwością, a efektywnością) wymaga analizy problematyki optymalnego systemu podatkowego, czyli systemu maksymalizującego funkcję dobrobytu społecznego (FDS) (FDS (social welfare function)). Potrzeba użycia jakiegoś sposobu porównań między osobami w celu zdefiniowania kompletnego uszeregowania społecznego skłania nas do wybrania kryteriów sprawiedliwości dystrybutywnej i społecznej. Główny problem sprawiedliwości dystrybutywnej polega na zdefiniowaniu zasad oceny alternatywnych sposobów: (a) przypisywania członkom społeczeństwa korzyści z danego rodzaju aktywności oraz (b) dzielenia odpowiednich kosztów. Tego rodzaju kryteria zależą generalnie od światopoglądu danej osoby. Ekonomiści próbujący uporządkować preferencje społeczne często czerpali inspiracje z zasad filozofii społecznej lub politycznej (np. Pigou zastosował pewne zasady utylitarizmu) lub wprost podejmowali badania w ramach tych dyscyplin (np. Sen). W wielu przypadkach zasady sprawiedliwości dystrybutywnej były tworzone przez samych filozofów społecznych (Nozick i Rawls). Istnieje wiele kryteriów sprawiedliwości opartych na postulacie indywidualizmu etycznego i międzyosobowej porównywalności funkcji użyteczności. Różnią się one stosowaną regułą agregacji. W utylitarystycznej FDS zastosowane jest sumowanie. W FDS Bernoulliego-Nasha użyte jest mnożenie. Rawlowska FDS utożsamia dobrobyt społeczny z wartością użyteczności dla osoby znajdującej się w najgorszym położeniu. FDS Bersona-Samuelsona jest uogólnioną funkcją dobrobytu społecznego, uwzględniającą sprawiedliwość, jak i efektywność.

Postulat sprawiedliwości podatkowej – sprawiedliwość obiektywna i subiektywna

Po pierwsze, sprawiedliwe opodatkowanie (sprawiedliwość w opodatkowaniu) jest problemem, który zarówno w doktrynie podatkowej, jak i praktyce stanowienia prawa podatkowego jest aktualny i budzący różnorodne kontrowersje. Doktryna podatkowa analizując sprawiedliwość opodatkowania przyjmuje etyczną normę postępowania.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)


Stąd wszelkie próby uściślenia tego pojęcia nie mogą pomijać sprawiedliwości jako zasady etycznej (Gomułowicz A., 2001, s. 12).

Po drugie, termin sprawiedliwość jest dodatkowo oceniany jako odnoszący się do wartości, które uznaje się za dobre w sensie aksjologicznym. Przedmiotem tak pojętej sprawiedliwości jest zawsze konkretny układ stosunków społecznych oraz odpowiednie normy regulujące sposoby jej wdrażania. Preferuje się różne kryteria sprawiedliwej dystrybucji: 1) każdemu to samo, 2) każdemu według jego zasług, 3) każdemu według jego dzieł, 4) każdemu według potrzeb, 5) każdemu według pozycji, 6) każdemu według tego co przyznaje prawo. Analiza tych kryteriów dystrybucji pozwala dostrzec, iż w zasadzie są one nie do pogodzenia. Możliwe są trzy postawy wobec takiej sytuacji: 1) albo te koncepcje nie mają ze sobą nic wspólnego i niesłusznie określa się je w ten sam sposób, 2) albo nie można nazwać sprawiedliwością żadnej z nich, 3) albo należy uznać jedną z nich za jedyną właściwą (Perelman Ch., 1959, s. 2). Wybór obowiązującego modelu zależy w dużym stopniu od układu sił społecznych, politycznych czy istniejącej praktyki.

Po trzecie w praktyce prawodawczej etyczna norma opodatkowania generuje dwojakiego rodzaju komplikacje, oparte na braku zaufania do idei sprawiedliwości, zarówno przez prawodawcę, jak i podatnika. Nieufność ustawodawcy wynika z obawy o możliwość połączenia sprawiedliwości ze skutecznością (efektywnością fiskalną) opodatkowania (Mastalski R., 1998, s. 25; Harasimowicz J., 1997, s. 1). Obawa podatników wynika ze świadomości, iż często ustawodawca powołując się na walor sprawiedliwości, realizował zmiany w systemie podatkowym (lub reformy), będące jej zaprzeczeniem. Stąd ważnym elementem wszelkich reform jest uzyskanie społecznej aprobaty do jej przeprowadzenia. Poza tym podatnik ma świadomość, iż argument sprawiedliwości może kamuflować funkcję fiskalną zmian w opodatkowaniu. Nieufność jest również generowana „niedookreślonością” samej formuły sprawiedliwości. Powoduje to, iż z etycznego postulatu można wysnuć odmienne reguły postępowania i ukształtować według nich rozwiązania prawnopodatkowe. W doktrynie podejmowane próby rozwiązania problemu sprawiedliwego opodatkowania nigdy nie zostały zrealizowane, z uwagi na praktyczną trudność w pogodzeniu interesu państwa (dobra publicznego) z interesem podatników (dobrem prywatnym). Pojawia się zatem pytanie o to, gdzie powinna przebiegać granica opodatkowania, z punktu widzenia efektywności i sprawiedliwości oraz skali i zakresu redystrybucji podatkowej? (Owisak S., 2000, s. 57).

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Po czwarte pojęcie sprawiedliwości musi być rozpatrywane w kontekście rozwiązania problemu sprzeczności interesów różnych grup społecznych, zawodowych, politycznych. Ta świadomość towarzyszy działaniom ustawodawcy podatkowego - mimo to - owa sprzeczność interesów powoduje, że rozwiązania prawne były i są niespójne (np. z prawem bilansowym), fragmentaryczne (zmiany w konstrukcji poszczególnych podatków, bez kompleksowego reformowania całego systemu podatkowego), bądź sankcjonują interesy różnych grup lobbujących (ulgi i zwolnienia podatkowe).

Po piąte można zauważyć nieufność pomiędzy reprezentantami teorii opodatkowania, a ustawodawcą (władzą) stanowiącym o opodatkowaniu, który znaczenie teorii postrzega w kontekście tworzenia gotowych, dających się od razu zastosować reguł postępowania (Gomułowicz A., 2001, s. 22-28).

Po szóste, zarówno w teorii jak i praktyce podatek to nieodpłatne, bezzwrotne, pieniężne, przymusowe świadczenie, które jest nakładane jednostronnie przez związek publicznoprawny, jakim jest państwo lub jednostka samorządu terytorialnego, w celu sfinansowania potrzeb publicznych i społecznych. Przymusowość odróżnia podatek od świadczeń dobrowolnych. Stosunek pomiędzy podatnikiem a podmiotem uprawnionym do nakładania podatków jest stosunkiem podporządkowania. Obowiązek podatkowy może być zatem wyegzekwowany poprzez tryb egzekucyjny.

Po siódme podatnicy często i w różnych sytuacjach powołują się na sprawiedliwość podatkową, utożsamiając ją najczęściej z redukcją lub eliminacją obciążenia podatkowego. Sprawiedliwość podatkowa w ujęciu obiektywnym, ma walor praktyczny, ponieważ w tym rozumieniu uwzględnia ją władza publiczna nakładając podatki. Biorąc pod uwagę cechy podatku oraz obiektywne i subiektywne postrzegania obciążenia podatkowego, sprawiają, iż w podatniku powstaje reakcja obronna przed uszczupleniem jego środków. Jednocześnie oczekując określonych świadczeń ze strony władzy publicznej może zmierzać do redukcji swoich własnych obciążeń podatkowych.

Po ósme, współcześnie akceptowany jest pogląd, iż sprawiedliwe rozłożenie ciężaru podatkowego to takie, które uwzględnia zdolność podatkową, czyli dostosowanie ciężaru podatkowego do indywidualnej sytuacji ekonomicznej (jak i pozaekonomicznej) podatnika. Z przyjęciem takiego stanowiska wiąże się rozróżnienie sprawiedliwości podatkowej poziomej i pionowej. Sprawiedliwość pozioma sprowadza się do tego, że podmioty będące w takiej samej (bardzo zbliżonej) sytuacji majątkowej powinny być w takim samym stopniu obciążane podatkowo, czyli podatnicy są „równo” traktowani obciążeniami podatkowymi. Stosowanie tej zasady

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

nie jest jednak proste: nie realizują jej podatki pośrednie i inne rzeczowe, natomiast uwzględniają ją podatki osobiste, z uwagi na personalizację konstrukcji podatku. Sprawiedliwość pionowa oznacza, iż podmioty znajdujące się w lepszej sytuacji materialno-prawnej, w większym stopniu powinny być obciążone.

Mówiąc o sprawiedliwości obiektywnej należy stwierdzić, iż:


- 1) akceptowany jest pogląd, iż podatki sprawiedliwe mają ogólny charakter, czyli nie mogą być negocjowane, ani indywidualnie ustalane;
- 2) wymóg sprawiedliwości wyklucza elitarne ulgi w redukcji obciążeń podatkowych;
- 3) sprawiedliwy system podatkowy to system szczelny, z punktu widzenia luk prawnych;
- 4) podatki pośrednie, wliczane w ceny towarów i usług to podatki niesprawiedliwe, powodując regresję podatkową w odniesieniu do zamożnych podatników (bardziej z obiektywnego, niż subiektywnego punktu widzenia);
- 5) problem sprawiedliwości podatkowej należy rozpatrywać w odniesieniu nie tylko do poszczególnych, ale i całego systemu podatkowego.

Kryterium sprawiedliwości obiektywnej (poziomej i pionowej) jest problematyczne, gdyż trudno jest rozstrzygnąć, które grupy powinny płacić wyższe podatki i o ile wyższe powinny być te podatki. Mimo licznych kontrowersji ekonomiści są zgodni co do dwóch kwestii. Po pierwsze efekt netto podatków powinien być progresywny, czyli rozkład dochodów po opodatkowaniu powinien być mniej zróżnicowany niż przed opodatkowaniem. Po drugie uzyskiwane nadwyżki należy dystrybuować na podwyższanie dochodów osób bardziej utalentowanych lub biednych. Konieczność wskazania grupy, do której miałyby trafić owa nadwyżka, powoduje kolejny problem (Lea D. E. G., Webley P., Tarby R., 1987, s. 300).

Sprawiedliwość podatkowa a ulgi i zwolnienia podatkowe. W stosunku do rozwiązań prawnych z dziedziny prawa podatkowego, w doktrynie dość powszechnie przyjmuje się pogląd, iż podatki i cały system podatkowy powinny być neutralne. Oznacza to, że podatki należy tak konstruować, aby w żadnym razie nie utrudniać istnienia i funkcjonowania podatników, ale także tak, aby nie zawierały żadnych preferencji dla wybranych grup podatników. Opowiadanie się za neutralnością podatkową, nie przesądza o negatywnym stosunku do wpływania poprzez preferencje podatkowe na realizację istotnych dla państwa celów pozafiskalnych. Przyjmuje się, że sprawiedliwość podatkowa jest realizowana poprzez powszechność i równość opodatkowania. Stosowanie różnorodnych preferencji podatkowych może być następstwem uwzględniania

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

równości podatkowej ujmowanej subiektywnie. Równość taka wymaga, bowiem dostrzeżenia różnej sytuacji materialnej, rodzinnej czy społecznej podatnika. Panuje powszechne przekonanie, że ulgi i zwolnienia podatkowe sprzyjają sprawiedliwości podatkowej. Argument sprawiedliwości pozwala przede wszystkim zyskać społeczną akceptację dla zmian w systemie obciążeń fiskalnych. Ulgi podatkowe są oceniane skrajnie. Jedni uważają, że sprzyjają korekcie obciążeń fiskalnych i sprawiedliwemu dopasowaniu wysokości podatku do sytuacji płatniczej osoby, która go uiszcza. Inni uważają ulgi za przejaw dyskryminacji wobec tych, którzy z nich nie korzystają. Trudność polega na tym, że podatnik, któremu przyznano ulgę, nie uważa tego za wyraz preferencji, lecz „zadośćuczynienie sprawiedliwości”. Mogłoby się wydawać, przyjmując ten punkt widzenia za słuszny, że nie istnieją żadne przywileje podatkowe, a co najwyżej przepisy prawne inaczej traktują pewne okoliczności w sferze opodatkowania. Osobą nieuprzywilejowaną będzie, więc ten, kto konsumuje i oszczędza w sposób nie kwalifikujący się do uwzględniania specjalnych przywilejów. Państwo wprowadzające ulgi podatkowe przyznaje w sposób pośredni, że obciążenia fiskalne są zbyt duże. W praktyce wprowadzenie określonych ulg podatkowych może nie tylko nie sprzyjać sprawiedliwości, ale pogłębić niesprawiedliwość. Tak się dzieje w przypadku ulg, z których mogą skorzystać jedynie osoby o wysokich lub bardzo wysokich dochodach. Ulgi podatkowe można też traktować jako wypłaty subwencyjne dla uprzywilejowanych podatników. Traci na tym wiarygodność polityki podatkowej.

Podstawowym powodem uchwalania ulg podatkowych są najczęściej: wysokie stawki podatkowe, złożoność techniczna zasad opodatkowania, rozdział ustawodawczy i wykonawczy organów w państwie oraz tradycja i system polityczny. Parlamenti zdają sobie na ogół sprawę z istnienia wielu sposobów, dzięki którym wysokie stawki podatkowe nie znajdują zastosowania, ale jednocześnie organy władzy wykonawczej nie dysponują wystarczającą siłą, aby zmienić istniejący stan rzeczy. Wiele powodów ustanowienia ulg i zwolnień wynika z techniki prawa podatkowego. Nie mają one znaczącego wpływu na rozmiar dochodów publicznych, ale mają duży wpływ na dochody jednostek i grup społecznych. Ważny wpływ na istnienie ulg i zwolnień podatkowych ma tradycja. Nad względami historycznymi przeważają jednak względy polityczne. Poseł często zmuszony jest uwzględniać interesy różnych grup nacisku, bowiem grupy te mogą decydować o tym, czy zostanie ponownie wybrany i zasiądzie w parlamencie. Kolejnym istotnym powodem uchwalenia przywilejów podatkowych jest nieznanostwo terminologii przez szeroką opinię publiczną. Obywatele

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531


[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

zainteresowani pracami parlamentu nad kształtem systemu podatkowego mogą otrzymać informacje głównie o strukturze stawek, natomiast nie dowiedzą się, co kierowało na przykład decyzjami sejmu w zakresie znacznego obciążenia podatkowego najbardziej zamożnych obywateli itd. Te kwestie kryje technika podatkowa (Głuchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J., 2002, s. 22-24).

Wybór między efektywnością a sprawiedliwością. Relacja między efektywnością a sprawiedliwością jest istotna w kontekście problematyki podatkowej. Podatki wywołują efekty dochodowe i substytucyjne zarówno po stronie producenta, jak i konsumenta. Zatem podatki prowadzą z jednej strony do lokacyjnej ekonomicznie nieefektywności, gdyż producenci napotykać na rynku inne ceny, niż konsumenci. Z drugiej strony dzięki wpływom z opodatkowania państwo uzyskuje możliwość bardziej sprawiedliwego (w odczuciu społecznym) podziału dochodów. Można postawić w pełni uzasadnione pytanie – do jakiego stopnia ustawodawca konstruując system podatkowy, może pozostać obojętny w odniesieniu do wymogów efektywności i względem oczekiwań społecznej sprawiedliwości? Podatki nie są obojętne ani względem lokacyjnej efektywności, ani redystrybucyjnej sprawiedliwości. Im wyższy jest poziom fiskalizmu i zakres podstawy opodatkowania (bazy podatkowej), tym bardziej zniekształcona zostaje alokacyjna efektywność mechanizmu rynkowego, ale jednocześnie pozwała to rządowi dokonywać bardziej równomiernej redystrybucji dochodów (i odwrotnie). Zatem można stwierdzić, iż istnieje swoistego rodzaju wymiennność (*trade off*) pomiędzy efektywnością alokacyjną a sprawiedliwością redystrybucyjną. W efekcie tej wymiennalności rząd staje przed dylematem wyboru jednego z dwóch wariantów. W wariacie pierwszym rząd rozstrzyga, do jakiego stopnia można zniekształcać alokacyjne właściwości mechanizmu rynkowego, aby poprzez różnorodne formy opodatkowania realizować bardziej równomierny podział, niż ten, który jest efektem działania mechanizmu rynkowego. W wariacie drugim rząd rozstrzyga, do jakiej granicy może oprzeć się żądaniom bardziej egalitarnego podziału, aby chronić alokacyjną efektywność mechanizmu rynkowego. Konflikt celów efektywności i sprawiedliwości, wynika z trudności w jednoznacznym ustaleniu obiektywnych kryteriów obu tych zjawisk. Kryteria alokacyjnej efektywności oparte są o analizy ekonomiczne sprawdzają się do porównywania nakładów z wynikami, zaś kryterium sprawiedliwości zależy od dokonywanych wyborów politycznych i opiera się na przyjętym systemie wartości (*a priori*). W kategoriach ekonomicznych klasyczną definicją efektywności alokacyjnej jest równowaga Pareto w warunkach konkurencji doskonałej (Laidler D., Estrin S., 1991, s. 368-375; Czarny E., Nojszewska E., 2000, s. 313-331). Optymalna

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA PODATKÓW MAJĄTKOWYCH

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

alokacja zasobów w sensie Pareto może być osiągnięta przy różnych wariantach początkowego wyposażenia producentów w czynniki wytwórcze oraz konsumentów w finalne dobra i usługi. Stąd wniosek, iż optymalnych stanów efektywności może być wiele. Każdy optymalny wariant alokacji założonych zasobów uniemożliwia wprawdzie poprawę położenia choćby jednego podmiotu bez pogorszenia położenia innego, to jednak nic nie mówi, czy sytuacja tych podmiotów jest w ramach danego systemu wartości i preferencji społecznych w ogóle do zaakceptowania. Zatem alokacyjna efektywność w sensie Pareto nie daje odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób hierarchizować stany *optimum optimorum* z punktu widzenia stopnia społecznej akceptacji danych stosunków podziału (Grądzki F., 2006, s. 42, Grądzki F., 2004, s. 40-47). Aby hierarchizacja była możliwa, konieczne jest wprowadzenie dodatkowego zewnętrznego kryterium, które pozwoliłoby wartościować stany ekonomicznej efektywności przez pryzmat sprawiedliwości. Takiego kryterium w teorii ekonomii dostarcza koncepcja społecznej funkcji dobrobytu, która nadaje wagę postulatowi sprawiedliwości i odkrywa preferencje społeczne w zakresie skali możliwych do zaakceptowania nierównomierności w podziale. O kształcie społecznej funkcji dobrobytu przesądza leżący u jej podstaw system wartości, który ustala się w procesie politycznego wyboru publicznego i jako taki nie mieści się w obszarze analizy ekonomicznej. Sprawiedliwość może być różnie interpretowana, różne mogą jej towarzyszyć postawy i systemy wartości, czego potwierdzeniem jest liczba hipotez dotyczących kształtu funkcji dobrobytu. Zatem w odróżnieniu od kryterium ekonomicznej efektywności, kryterium sprawiedliwości ma charakter względny.

Wnioski

Analizując hipotezy zawarte w treści funkcji dobrobytu społecznego można sformułować pytanie: co jest bardziej sprawiedliwe – dążenie do maksymalizacji zagregowanego dobrobytu, czy wyrównywanie podziału dochodów (dążenie do sprawiedliwości tzw. społecznej)? Odpowiedź na to pytanie jest trudna, gdyż możemy wskazać na dwie grupy przeciwstawnych poglądów. Pierwsza grupa poglądów zwraca uwagę na związek między dobrobytem a rolą państwa jako oferenta dóbr publicznych i nadzorcę ładu gospodarczego. Druga grupa poglądów jest oparta na przekonaniu, iż sprawiedliwość musi być sprawiedliwością społeczną, co oznacza wzrost redystrybucyjnych i opiekuńczych funkcji państwa. Wybór społecznie akceptowanego wariantu alokacyjnej efektywności, czyli próba pogodzenia efektywności ze sprawiedliwością, następuje

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)


poprzez konfrontację wszystkich teoretycznie możliwych stanów optymalnych w sensie Pareto z konkretną funkcją dobrobytu, pozwalającą wybrać ten wariant alokacji zasobów, który pozostaje w zgodzie z akceptowanymi społecznie stosunkami podziału. Ekonomia zdecydowanie lepiej radzi sobie z problemem efektywności, niż sprawiedliwości szeroko rozumianej. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż powiązania strony alokacyjnej i redystrybucyjnej są ważne zarówno dla teorii optymalnego opodatkowania, jak i praktyki podatkowej. Problem legitymizacji poboru podatków jest istotny, poprzez swoje odniesienie do relacji między sprawiedliwym i ekonomicznie efektywnym systemem podatkowym. W teorii ekonomii model uzasadniający regułę ekwiwalentności świadczeń nazwany został modelem *Wicksella-Lindhala* (Acocella N., 2002, s. 271-272). Model opiera się na trzech założeniach:

- 1) państwo i podatnik występują wspólnie na płaszczyźnie równoprawnych relacji, co oznacza, iż z jednej strony państwo dostarcza obywatelowi usługi dóbr publicznych, z drugiej zaś otrzymuje od podatnika środki na pokrycie kosztów wytworzenia tych dóbr w postaci podatków,
- 2) podatnik jest w stanie wycenić użyteczność dobra publicznego zgodnie ze swoimi indywidualnymi preferencjami i tym samym określić kwotę (podatek), którą jest skłonny uiścić państwu w zamian za usługę tego dobra,
- 3) istnieje mechanizm, który pozwala ustalić wartość i strukturę podaży dóbr publicznych w skali makro na poziomie zgodnym z indywidualnymi preferencjami podatników. Mechanizm ten jest płaszczyzną ujawnienia się indywidualnych preferencji w zakresie popytu na dobra publiczne.

Rozdział obciążeń podatkowych w modelu *Wicksella-Lindhala* przyjmuje za punkt wyjścia „pełną” realizację zasady ekwiwalentności, czyli po pierwsze zgody podatnika na obciążenia, a po drugie uzyskania w zamian ekwiwalentnego świadczenia w formie dóbr publicznych. Model zakłada także doskonały mechanizm uzgadniania wielkości i struktury dóbr publicznych. Mechanizmem tym mogą być procedury demokracji bezpośredniej na poziomie lokalnym. Reguła ekwiwalentności tak w literaturze, jak i w odczuciu społecznym jest uznana za najbardziej sprawiedliwe uprawnienie do poboru podatków. Podatki ekwiwalentne cechują się sprawiedliwością i ekonomiczną efektywnością, oraz nie generują konfliktu pomiędzy poczuciem sprawiedliwości i wymogiem efektywności. Podatek ten jest podatkiem dobrowolnie płaconym, nie zakłóca rynkowych zachowań podatników, nie wywołuje reakcji dostosowawczych po stronie podatników, które miałyby prowadzić do jego unikania.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

Literatura przedmiotu:

1. ACOCELLA, N., (2002). *Zasady polityki gospodarczej*, PWN, Warszawa.
2. BALZER, O., (1928). *Narzasz w systemie danin książęcych pierwotnej Polski*, Towarzystwo Naukowe Uniwersytet Jagielloński, Lwów.
3. BARDACH, J., (1957). *Historia państwa i prawa Polski do połowy XV wieku*, PWN, Warszawa.
4. CZARNY, E., NOJSZEWSKA, E., (2000). *Mikroekonomia*, PWE, Warszawa.
5. CHECHLIŃSKI, J., (1993). *Z zagadnień teorii podatku*, PWE, Warszawa
6. DOLATA, S., (1999). *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, Opole.
7. DOROZIK, L., STANIELEWICZ, J. WALCZAK, B., (2008). *System podatkowy Polski*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
8. FEDOROWICZ, Z., (1998). *Historia podatków do końca XIX wieku (ze szczególnym uwzględnieniem Polski)*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowskiego, PWN, Warszawa.
9. GAJL, N., (1992). *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa.
10. GAJL, N., (1994). Miejsce podatków w konstytucji, *Przegląd Podatkowy*, nr 9/1994.
11. GŁUCHOWSKI, J., (1999). *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* [w:] *System podatków: Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, RSSG, Raport nr 35, Warszawa.
12. GŁUCHOWSKI, J., HANDOR, D., PATYK, J., SZYMAŃSKA, J., (2002). *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, PWN, Warszawa.
13. GOMUŁOWICZ, A., (2001). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, ABC, Warszawa.
14. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J., (2004). *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
15. GRAPPERHAUS, F.H.M., (2010). *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, TNOiK, Toruń.
16. GRĄDALSKI, F., (2006). *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa.
17. GRĄDALSKI, F., (2004). *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa.
18. HARASIMOWICZ, J., (1997). Z zagadnień teorii podatku, *Głosa*, nr 5/1997.
19. KOSIKOWSKI, C., (1992). Podatek jako instytucja ustrojowoprawna, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodziensis, *Folia Iuridica*, nr 54/1992, Łódź.
20. LAIDLER, D., ESTRIN, S., (1991). *Wstęp do mikroekonomii*, Gebethner i Ska, Warszawa.
21. LEA, D.E.G., WEBLEY, P., TARBY, R., (1987). *The individual in the Economy*, Oxford University Press, Oxford.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Bialek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

[DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.7431)

22. MAŁECKI, J., (2003). *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] *Prawość i Godność. Księga pamiątkowa w 70. Rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, (red.) Fundowicza S., Rymarza F., Gomułowicza A., KUL, Lublin.
23. MASTALSKI, R., (1998). *Prawo podatkowe – część ogólna*, CH Beck, Warszawa.
24. NOJSZEWSKA, E., ROJEK, M., (2003). *Rozważania na temat konsekwencji wprowadzenia reformy podatkowej w Polsce – inwestycje z uwzględnieniem oszczędności oraz rynek pracy z uwzględnieniem kapitału ludzkiego*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. Pomorska A., UMCS, Lublin.
25. OWSIAK, S., (2000). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
26. PERELMAN, Ch., (1959). *O sprawiedliwości*, PWN, Warszawa.
27. STIGLITZ, J.E., (2004). *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa.
28. TAYLOR, E., (1991). *Historia rozwoju ekonomiki, t.1*, Delfin, Lublin.
29. WAŁEK-CZERNECKI, T., (1948). *Historia gospodarcza świata starożytnego, t. II, Grecja-Rzym*, Warszawa 1948.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska



This is an open access article

under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Białek R., Bogacki S., Duboviska L., (2019). DANINY PUBLICZNE A EWOLUCJA
PODATKÓW MAJĄTKOWYCH**

International Journal of Legal Studies, 2(6)2019: 505 - 531

DOI: 10.5604/01.3001.0013.7431