

Rafał Bernat*
Piotr Biegasiewicz**

GENEZA PODATKU DOCHODOWEGO W EUROPIE W ŚREDNIOWIECZU I OKRESIE NOWOŻYTNYM

INCOME TAX GENESIS IN MEDIEVAL EUROPE AND IN CONTEMPORARY TIMES

Podatki przez rzadko kogo są darzone szczególne estymą. John Marshall, osiemnastowieczny amerykański prawnik twierdził, że możliwość opodatkowywania należy przyrównać do władzy niszczenia. Marek Twain konstatował z kolei, że poborca podatkowy różni się od preparatora zwierząt jedynie tym, iż ten ostatni zdiera z człowieka jedynie skórę. Szczególnie popularną paremię dotyczącą danin publicznych stworzył Benjamin Franklin. Tenże myśliciel zauważył, że tylko dwie rzeczy są w życiu pewne – podatki i śmierć. Szczególnie ta ostatnia sentencja wydaje się być wielce intrygująca. Ponieważ możemy w niej znaleźć odrobinę ironii oraz zdecydowany stoicyzm.

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie genezy podatku dochodowego w średniowieczu i okresie nowożytnym. Aby osiągnąć cel w pierwszej kolejności zostaną zaprezentowane definicje podatków, by można było objaśnić za jakim ich rozumieniem się opowiadamy. Następnie przedstawimy rys historyczny prawa podatkowego w starożytności, genezę podatku dochodowego w średniowieczu i okresie nowożytnym.

Najbardziej oczywista definicja podatku suponuje, że są nim – *przymusowe, nieodpłatne świadczenia materialne, pobierane przez państwo lub inny związek publiczny, w celu pokrycia jego wydatków. Podatek jest prawno-ekonomiczną kategorią podziału produktu dodatkowego, która wykształciła się w wyniku powstania państwa i wyodrębnienia aparatu nieprodukcyjnego, co stworzyło konieczność przymusowego ściągania środków na jego utrzymanie*¹. Tej często przywoływanej definicji można zdaniem Tomasza Sommera zarzucić dwie niedoskonałości. Przede wszystkim miesza trzy porządki myślowe:

* Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu.

** Kolegium Pracowników Służb Społecznych w Warszawie, Instytut Studiów Politycznych PAN.

¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 81. Hasło „Podatek”, w: *Encyklopedia Powszechna PWN*, Warszawa 1985, s. 573.

1. socjologiczny, ponieważ pokazuje społeczny aspekt opodatkowania;
2. historyczny, gdyż prezentuje jego genezę;
3. ideologiczny z uwagi na to, że opiera się o marksistowską koncepcję państwa².

Ponadto według T. Sommera w ww. definicji brakuje relacyjnego określenia, gdzie następuje przepływ świadczenia, a także nie wiadomo co następnie dzieje się z tymże świadczeniem³.

Spróbujmy zatem przyjrzeć się innej popularnej definicji podatków. Suponuje ona, że „Podatkiem jest ciężar, który ponoszą podatnicy na rzecz państwa. Jest świadczeniem o charakterze pieniężnym, przymusowym, powszechnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym. Powszechność podatków oznacza, że odnoszą się one do ogółu a nie do konkretnej jednostki. W przeciwieństwie na przykład do pożyczki nie podlegają zwrotowi. Nieodpłatność podatków wynika z faktu, nie są one związane z żadnym świadczeniem wzajemnym”⁴.

Również tę definicji T. Sommer ocenia jako nieadekwatną dla opisu swojego przedmiotu z uwagi na brak określeń w jaki sposób funkcjonują podatki i czym w rzeczywistości są⁵.

Za najbliższą ideałowi definicję podatków należy naszym zdaniem uznać definicję funkcjonalną, która konstatuje, że istotę podatków stanowią ich następujące funkcje:

1. Funkcja fiskalna podatku polega na zapewnieniu budżetowi odpowiednich dochodów niezbędnych do pokrycia wydatków publicznych. Podatek przewyższa wpływy z innych tytułów, takich jak opłaty, cła i pożyczki, stanowi on zatem główne źródło dochodów budżetowych. Analizując te funkcje brane są pod uwagę takie cechy podatków jak wydajność, pewność i równomierność wpływów.

2. Funkcja redystrybucyjna łączy się ściśle z funkcją fiskalną. Polega ona na kształtowaniu dochodu i majątku będących w dyspozycji podatników. Dochód i majątek narodowy przemieszczany jest między podatnikami a związkami publicznoprawnymi, jakimi jest państwo i jego organy samorządu terytorialnego. W ten sposób dokonywana jest korekta dochodów.

3. Funkcja stymulacyjna oznacza wykorzystywanie instrumentów podatkowych w celu wywarcia wpływu na warunki działania jednostek oraz na kierunki i tempo ich rozwoju. Funkcja stymulacyjna urzeczywistnia się poprzez zróżnicowanie obciążeń podatkowych, dzięki czemu podatek może wpłynąć zachęcająco lub zniechęcająco na decyzje w sprawie podejmowania lub likwidowania działalności oraz ustalenia zakresu jej prowadzenia. Praktycznym wyrazem realizacji tej funkcji w sensie pozytywnym jest system zwolnień i ulg podatkowych.

4. Funkcja informacyjna – polega na tym, że realizacja wpływów podatkowych ogółem lub z określonego podatku dostarcza informacji o prawidłowościach lub nieprawidłowościach w przebiegu procesów gospodarczych. Znaczne obniżenie

² T. Sommer, *Czy można usprawiedliwić podatki? Czyli sposoby usprawiedliwiania podatków w świetle praw człowieka*, Warszawa 2009, s. 31.

³ Tamże, s. 32.

⁴ M. Niesiołowska, *Podatki*, w: T. Tyszką (red.), *Psychologia ekonomiczna*, Gdańsk 2004, s. 495.

⁵ T. Sommer, *op. cit.*, s. 33.

wpływów od podmiotów gospodarczych może świadczyć np. o trudnościach ze zbytem produkcji lub wyegzekwowaniem należności od niektórych kontrahentów⁶.

Obecnie badacze podatku dzielą daniny na: podatki dochodowe, podatki od towarów i usług, różnorakie składki zdrowotne, emerytalne, rentowe itd.⁷. Należy pamiętać, że inflacja jest uważana przez ekonomistów również za podatek *sui generis*⁸. Z uwagi na przedmiot niniejszego wywodu przytoczmy definicję podatku dochodowego, który stanowi „obowiązkowe świadczenie osoby fizycznej lub osoby prawnej na rzecz państwa, zależne od dochodu i wykorzystanych odliczeń”⁹.

Po tym jak uporządkowaliśmy pojęcia związane z podatkami przejdźmy do kolejnego zagadnienia dotyczącego genezy podatków w dziejach ludzkości. Podatki prawdopodobnie zostały wynalezione zanim ludzkość odkryła koło. W Egipcie faraonów obowiązkiem danin publicznych stanowiących nieznaną nam część owoców swojej pracy obarczeni byli rzemieślnicy, kupcy, a także rolnicy. Przez pewien czas w państwie nad Nilem istniał podatek od oliwy używanej do smażenia. Aby Egipcjanie nie uchylali się od jego płacenia, skrybowie, którzy w tamtym czasie pełnili funkcję poborców podatkowych chodzili po domach i sprawdzali, czy ludzie używają wystarczająco dużo oliwy i czy nie próbują zastępować jej przez inne tłuszcze. Od podatku były zwolnione tylko świątynie i ich posiadłości¹⁰.

W Mezopotamii podobnie jak w państwie faraonów mieszkańcy płacili podatki w naturze. Mamy potwierdzone historycznie informacje o podatku pogłównym w wysokości jednej krowy od każdego ojca rodziny. Ponadto opodatkowywano żywy inwentarz, produkcję łodzi, łowienie ryby, a także pogrzeby. Do tego kupcy zmuszeni byli płacić takie daniny, jak opłaty na rogatkach miast oraz cła. Tak jak dziś, nie wszyscy chcieli dzielić się z państwem swoimi dochodami. Było to jednak dość ryzykowne. Archeolodzy odnaleźli list na glinianej tabliczce. Mezopotamski przedsiębiorca instruuje w nim swojego pracownika z odległej filii: *Syn Irry przemycał towary do Puszukena, ale jego kontrabanda została przejęta. Pałac rozkazał wtrącić Puszukena do więzienia! Straże są bardzo silne... proszę, nie przemycajcie niczego więcej*¹¹.

Starożytni Ateńscy obarczeni byli daniną o nazwie *eisphora* tylko podczas wojny. Finansowano w ten sposób wysiłek wojenny. *Casus Aten* jest jednak o tyle nietypowy, że po wojnie *eisphora* była zawieszana. Co więcej, jeśli wojna przyniosła materialne korzyści dla miasta (łupy, kontrybucje), obywatele dostawali przynajmniej częściowy zwrot podatku. Gorzej mieli zamieszkali w Atenach cudzoziemcy. Płacili oni, nawet w czasie pokoju, jedną (mężczyźni) albo pół (kobiety) drachmy miesięcznie. Nie można więc nazwać starożytnych Aten rajem podatkowym. Mimo wszystko, w demokratycznych i oligarchicznych państwach greckich podatki nie należały do wysokich¹².

⁶ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń, s. 17–19.

⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 45.

⁸ Ibidem, s. 47.

⁹ Ibidem, s. 49.

¹⁰ W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinnny czy neutralny?*, Warszawa 1999, s. 11.

¹¹ A. Rabushka, *Od Adama Smitha do bogactwa Ameryki*, Warszawa 1996, s. 18.

¹² Ibidem, s. 19.

W starożytnym Rzymie w początkowym okresie daniny publiczne wynosiły około 1% wartości przedmiotu opodatkowania każdego dysponenta jakiegokolwiek własności (*tributum ordinarium*). W czasie wojny były one zwiększane do wysokości 3% (*tributum extraordinarium*).

Najstarszym przedmiotem opodatkowania był grunt (*tributum soli*), który obarczony był obowiązkiem podatkowym do 167 roku przed Chrystusem oraz od czasów reformy Dioklecjana (294 r. po Chrystusie). Ponadto każdy mieszkaniec starożytnego Rzymu obarczony był podatkiem pogłównym (*tributum capitis*). Można zatem zauważyć, że antyczny Rzymianin zobowiązany był do płacenia trzech podatków – gruntowego, osobistego oraz nadzwyczajnego.

Dioklecjan wprowadzając reformę podatkową chciał wzmocnić sytuację ubogich. Do tego czasu wysokość pogłównego była równa dla wszystkich klas społecznych. Dioklecjan zmodyfikował to ustalając, że podstawą obliczania wymiaru danin będzie wartość pracy jednego kolona (*caput*). 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 pogłówne w opłacie ustalonej corocznie (*capitatio plebeia*). Od podatków przysługiwało określonym kategoriom osób zwolnienia np.: wdowy, dzieci. Podatek gruntowy zaczęto natomiast obliczać w stosunku do wartości gruntu. Podstawę stanowiło *iugum*, czyli obszar który mógł być utrzymany i obrobiony przez jednego człowieka z zaprzęgiem¹³.

Również w Biblii znalazło się kilka interesujących passusów dotyczących danin publicznych. Pierwszym udokumentowanym przez Pismo Święte zapisem dotyczącym podatków pojawiają się w związku z budową arki Noego. Przy jej tworzeniu zaistniało zapotrzebowanie na dochód, który miał zostać pokryty dzięki dobrowolnemu samoopodatkowaniu oraz podatkowi pogłównemu. Danina ta miała wynosić pół szekla, a jej płatnikami byli wszyscy mężczyźni powyżej 20. roku życia. Znając mentalność Izraelitów Absolut ustalił, że pół szekli wynosi 20 gera, a jej wysokość w przypadku osoby majątnej powinna wynosić co najmniej pół szekla, a uboga winna zapłacić nie więcej niż pół szekla¹⁴.

Inny ciekawy fragment skupiający się na obowiązku podatkowym dostarcza *Ewangelia św. Mateusza*, w której zawarto ustęp pt. *Podatek na świątynię*. Otóż według ewangelisty, gdy Jezus wraz z apostołami przybyli do Kafarnaum poborcy podatkowi zapytali św. Piotra o to, czy jego nauczyciel płaci podatki w postawi dwóch drachm. Jezus zwrócił uwagę Piotrowi, że do płacenia danin publicznych powinni być zobligowani jedynie obcokrajowcy, jednakże ostatecznie podatek ten zapłacili¹⁵.

Z kolei zdaniem Michała Wojciechowskiego, najważniejszym fragmentem Biblii dotyczącym podatków jest maksyma z *Księgi Przysłów* konstatuująca, że „Król

¹³ J. Klinowski, *Nowotestamentowy obraz celników na tle systemu finansowego Judei i Imperium Rzymskiego*, w: „Perspectiva. Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne” 2007, R. VI, nr 2(11), s. 58–60.

¹⁴ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, w: S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, *Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, s. 139.

¹⁵ B. Brzeziński, op. cit., s. 20–22.

umacnia kraj sprawiedliwością, niszczy je ten, kto podatkami uciska (Prz 29,4). Zdanie to uświadamia, że najważniejsze w każdym państwie jest sprawiedliwe traktowanie, dziś powiedzielibyśmy sprawiedliwość formalna, a także, iż wysokie podatki są najważniejszą niedogodnością dla obywateli. Maksyma ta, mimo że zapomniana, jest aktualna również obecnie¹⁶.

Rozwój stosunków gospodarczych na kontynencie europejskim w średniowieczu oraz nowożytności był wektorem zmian prawnych, także w zakresie przepisów dotyczących podatków. Początkowo zarówno przepisy podatkowe jak i cały system podatkowy państwa charakteryzował trywializm i brak uregulowań szczególnych. Aby w chwili obecnej dokonywać funkcjonalnej wykładni przepisów podatkowych, warto zwrócić się w stronę historycznego rozwoju systemów podatkowych państw europejskich. Wraz z ustaleniem przez monarchów pierwszych podatków (opłat) można zauważyć, iż nie występował podatek od towarów i usług (w takim znaczeniu jak to ma miejsce dzisiaj). Przychylamy się do tezy, iż większość opłat, które pobierał aparat państwowy w tym okresie nosiła cechy podatku dochodowego. Naturalnie, związane to było z niemożliwością kontrolowania przepływu towarów, brakiem szczegółowej ewidencji przepływu usług.

W Polsce od XIV wieku obowiązywały takie opłaty jak poradlnie (podatek gruntowy płacony od wielkości posiadanego gruntu chłopskiego), narzaz (opłata za korzystanie z pastwisk książęcych), podworowe (danina książęca w naturze od ilości posiadanych domów), stróża (opłata pobierana przez kasztelanów na potrzeby obrony grodu). Niejasna wydaje się klasyfikacja opłata „podymnego”. Była to danina publiczna płacona od domu mieszkalnego („od komina”) płacona przez „żytych” (gospodarstwo domowe zobowiązane do uiszczania należności publicznoprawnej), „słobodczyków” (gospodarstwo czasowo zwolnione ze świadczeń), zagrodników (małorolna ludność wiejska). Stawka podatku uzależniona była od zamieszkania w danym gospodarstwie liczby osób z ww. kategorii. Podatnik składał oświadczenie (pod rygorem odpowiedzialności karnej), „podymnemu” o stanie osobowym swojego domostwa¹⁷.

W kontekście powszechności tego podatku, podmiotów oraz sposobu pobierania, podymne, zawiera pewne cechy podatku dochodowego. Jednakże podstawą opodatkowania w podymnym była liczba osób zamieszkujących daną przestrzeń (nie dochód).

Współcześnie w Polsce nie istnieją podatki, gdzie podstawą opodatkowania jest liczba osób fizycznych. Niektóre cechy starodawnych polskich podatków zawierają opłaty za czynsz lokalu mieszkalnego lub za wywóz śmieci (wysokość opłat uzależniona od ilość osób zameldowanych w danym mieszkaniu).

¹⁶ M. Wojciechowski, *Biblia o państwie*, Warszawa 2008, s. 43.

¹⁷ A. Rachuba (red.), *Metryka Litewska. Rejestry podymnego Wielkiego Księstwa Litewskiego. Województwo smoleńskie 1650 r.*, Warszawa 2009, s. 50–53. Podymny był urzędnikiem państwowym, inkasentem, który chodząc po domach odbierał przyżenia od właścicieli gospodarstw. Zeznania podatkowe musiały być złożone do 15 kwietnia, a ich nie złożenie związane był z sankcją (grzywna). Po raz pierwszy na ziemiach polskich, w celu wykonywania czynności poboru podatku, utworzono w 1503 r. urząd szafarza.

Jednym z najstarszych podatków dochodowych w Polsce była „dziesięcina”¹⁸, tj. świadczenie pieniężne płacone na rzecz duchowieństwa w wysokości 1/10 dochodu. Początkowo płacił ją właściciel ziemski, a następnie przerzucał ciężar podatku na swoich poddanych (*de facto* można uznać go za *quasi* płatnika). Później, podatnikiem dziesięciny był każdy kto posiadał ziemię (snopowa – od łanów zboża, małdarowa – pobierana w ziarnie). Rycerze mogli wybrać kościół, któremu uiszczali podatek. Tym samym pierwotny podatek dochodowy charakteryzowała zmienność podmiotu podatnika oraz podmiotu, na rzecz którego podatek był płacony.

Warto zastanowić się czy podatkiem dochodowym¹⁹ nie była pańszczyzna – tak powszechna w Europie w okresie feudalnym. Pańszczyzna była przymusowym świadczeniem pracy na rzecz właściciela ziemi, w zamian za zezwolenie na użytkowanie jego ziemi. Ponieważ w średniowieczu podatek bardzo często płacony był w naturze (plody rolne) lub w postaci nakładu pracy, a pańszczyzna była powszechnym, przymusowym świadczeniem – można by ją uznać za podatek. Jednakże występował ekwiwalent – w postaci wyrażenia zgody właściciela ziemi na użytkowanie jej przez chłopą i pobierania z tego gruntu pożytków.

W sytuacji gdy istniała możliwość wpłaty ekwiwalentu pieniężnego (lub w naturze), w zamian za zwolnienie z takich posług wobec władcy jak gościcwa (obowiązek utrzymania przejeżdżającego wyższego urzędnika), przesieka (obowiązek udziału przy konstrukcjach leśnych w celach obrony przez najeźdźcą) mamy do czynienia z opłatą skarbową. W większości średniowieczne daniny w Polsce miały charakter opłaty, gdyż płacący uzyskiwał w zamian możliwość korzystania z dóbr monarszych (np. łąk). Także rycerze (potem szlachta) płacili podatek dochodowy w wysokości 1/4 dochodów osiągniętych z dóbr królewskich, które im nadano. W Rzeczypospolitej szlacheckiej zlikwidowano większość posług na rzecz monarchy, a daniny stały się podatkami (brak ekwiwalentności). Występowały takie podatki, jak: szos (podatek proporcjonalny od posiadanego majątku), pogłównne²⁰ (podatek nakładany na określone grupy mieszkańców), czopowe/szeleżne (podatek od dochodu z produkcji wyrobów alkoholowych). Zwłaszcza pobieranie czopowego było istotne dla finansów państwa, gdyż stanowiło 1/4 sumy

¹⁸ Ponadto od czasów Mieszka I w Polsce płacono (początkowo władca, potem poddani) świętopietrze. Była to danina płacona na rzecz Stolicy Apostolskiej za objęcie przez nią opieką państwa Polan. Co ciekawe, także Arabowie (wraz z ekspansją na Bałkany) na podbitych terenach stosowali swój odpowiednik dziesięciny, tj. khumus, który wynosił 1/20 plodów rolnych, co stanowiło 1/2 chrześcijańskiej dziesięciny. Tym samym Arabowie prowadzili ze Stolicą Apostolską także „wojnę podatkową”.

¹⁹ Pierwszy raz podatek dochodowy (w rozumieniu współczesnej doktryny prawa podatkowego) został wprowadzony ustawą z dnia 26 lipca 1991 roku. Jednakże za pierwszą próbę ustanowienia podatku dochodowego w Polsce należy uznać ustawę z 4 maja 1939 r. o podatku obrotowym (Dz. U. 1938, nr 34 poz. 293).

²⁰ W 1520 r. uchwało w Polsce 159 grup podatkowych w odniesieniu do „pogłównego”. Płacony podatek zależał od statusu podatnika oraz jego narodowości. Od 1624 r. odrębną grupą byli Żydzi, Cyganie, Tatarzy. Należy przy tym zastrzec, iż pierwszą w historii Polski grupą podatkową, którą obciążono najwyższymi podatkami byli Żydzi (w 1226 r. biskup wrocławski Wawrzyniec wprowadził dodatkowy podatek na żydowskich kupców).

ogółu wszystkich podatków w Polsce (w XVI w.). W 1773 roku dochód osiągany z produkcji i sprzedaży piwa i miodu był opodatkowany podatkiem czopowym w stawce 20%. Jednak wraz z rozwojem przywilejów szlacheckich zmienił się także proces legislacyjny ustaw podatkowych (od XV w. o wszystkim decydowała szlachta na sejmach i sejmikach).

W państwach europejskich na uwagę zasługują zjazd (1158 r.) w *Roncalia*, podczas którego ustalono „listę uprawnień cesarza niemieckiego”. W ich skład weszło prawo do ustalania i poboru myta, opłat solnych, prawo do połowy skarbu zakopanego w ziemi na włościach cesarskich. Opłata „myta” zasługuje na szczególną uwagę. Była to opłata uiszczana przez kupców handlowych podróżujących przez teren danego państwa. Pobierana była w naturze (płody rolne, towary kupieckie), bądź w srebrze (lub innym kruszcu). Początkowo możemy klasyfikować myto jako opłatę, tj. występował ekwiwalent dla uiszczającego w postaci ochrony jego towaru lub udostępnienie miejsca do handlu. Jednakże później myto stało się podatkiem, przymusową daniną płaconą np. przez zagranicznych kupców pragnących sprzedawać swoje towary podczas miejskich jarmarków.

Co ciekawe od XIII wieku czyniono liczne próby (np. Liga Reńska) do stworzenia systemu, który dziś określilibyśmy mianem „unikaniem podwójnego opodatkowania”. Miasta (państwa) hanzeatyckie starały się zwalniać z obowiązku opłaty myta kupców z zaprzyjaźnionych państwa, które stosowały podobne preferencje dla państwa umawiającego.

Konsekwencją tych działań było powstanie w 1833 roku Niemieckiej Generalnej Ligi Celnej, która obejmowała grupę 18 państw, wspólnie decydujących o polityce fiskalnej Ligi (w tym także w kwestii sprecyzowania miejsca opodatkowania dochodu).

Naszym zdaniem podatkami w średniowiecznej Anglii były także opłaty dla Wikingów (grasujących po Morzu Północnym od IX do XIII w.). Początkowo Wikingowie przyplądowali na łodziach i plądrowali m.in. angielskie hrabstwo, Essex'. Z czasem, ustalono pomiędzy stronami, iż Wikingowie będą otrzymywać stałą opłatę w zamian za zaprzestanie prowadzenia działań wojennych. Następnie opłata ta zamieniła się w podatek, gdyż przestała występować cecha ekwiwalentności (Wikingowie w XIII w. nie byli na tyle silni, aby zagrozić Królestwu Anglii). W XIII wieku w Anglii istniały opłaty od wina, wełny, produktów ze skóry etc. oraz liczne opłaty eksportowe²¹. Zgodnie z postanowieniami Wielkiej Karty Praw (1215 r.) obcokrajowcy mieli prawo podróżować do i przez Anglię bezpłatnie (tj. bez żadnych podatków). W sytuacji gdy trudnili się handlem, występowała opłata celna.

Warto nadmienić, iż określenie opłat i wysokości cel było już od XIII wieku sposobem na ochronę rodzimej produkcji i prowadzenie „dyplomatycznej wojny” z państwami, z którymi państwo ustanawiające było w sporze (np. Republika Wenecka wprowadziła wysokie opłaty importowe od towarów transportowanych na Kretę). Wysokie opłaty celne były sposobem na uzyskanie dodatniego bilansu wymiany handlowej (polityka merkantylizmu).

²¹ Termin „podatek” użyto po raz pierwszy w Anglii w XIII w., ang. *tax* pochodzi od łacińskiego *taxare* co oznacza „do oceny”.

W odniesieniu do podatku dochodowego, kwestia ustalenia zysku wobec różnych grup zawodowych nie zawsze była rzeczą prostą. Rzemieślnicy należeli do danego cechu, ich działalność była sformalizowana (kontrolowana przez samorząd zawodowy), co dawało możliwość ustalenia podatku dochodowego w formie ryczałtu. W przypadku kupców (wolny zawód) ustalenie ich zysku sprawiało kłopoty ówczesnym organom fiskalnym. Wraz z rozwojem gospodarczym, zaczęły występować coraz liczniejsze zawody (puszkarz, słodownik, kuśnierz), do których państwo reglamentowało dostęp poprzez wydawanie licencji (np. Francja w XVI w.). Tym samym podatnik posiadający licencję (aby jej nie stracić) musiał płacić podatek dochodowy w wysokości narzuconej przez organ państwowy. We Francji wysokość stawki podatku dochodowego w XVII wieku, z tytułu dochodu z wykonywania zawodu reglamentowanego, wynosiła od 10 do 25% (w zależności od rodzaju zawodu)²². Oczywiście jest, iż tak jak dziś najwyższe stawki kierowano do osób majątnych (prowadzonych winiarnie, restauracje). Początkowo nie było różnicy w wysokości podatku w tym samym zawodzie, jednak później ustalono limity dla określonych stawek (stałych, proporcjonalnych).

W Europie nowożytnej istniały też zwolnienia podmiotowe w podatku dochodowym, np. dla urzędników, studentów, niektórych rolników. Początkowo nie występowało wiele źródeł opodatkowania podatkiem dochodowym (głównie zysk ze sprzedaży, wykonywania pracy). W 1480 roku we Francji wprowadzono podatek dochodowy od dochodu osiąganego z nieruchomości (stawka progresywna do 22%).

Także w Niemczech, Anglii, krajach śródziemnomorskich prowadzono dysputy na temat tego czy lepszy jest podatek progresywny czy proporcjonalny. Dostrzegano, że jednoczesne obciążenie w stałej wysokości (np. 15% dochodu) osoby niezamożnej i bogatej stoi w sprzeczności z zasadą równości społecznej.

Należy także zauważyć, iż podmiotem podatku dochodowego mogła być tylko osoba fizyczna. Wynika to z faktu, iż w Europie nowożytnej nie występowały pojęcia osoby prawnej, spółki, spółdzielni etc. Co prawda cechy rzemieślnicze posiadały pewną osobowość prawną, ale tylko na gruncie prawa cywilnego i administracyjnego. Dopiero rozwój przemysłowy w XIX i XX wieku spowodował powstanie nowych instytucji prawa handlowego (np. spółka), co w konsekwencji dało podstawy do uchwalenie ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych²³.

Na znaczny opór zamożnych warstw społeczeństwa w stosunku do ustanowienia progresywnego podatku dochodowego natrafiono w Prusach (nie udane próby w latach 1847 i 1849). Jednakże rozwój przemysłowy doprowadził do wykształcenia się nowej klasy społecznej – robotników. Byli to pracownicy wykwalifikowani, którzy nie należeli do żadnego cechu (w Prusach cechy rzemieślnicze zlikwidowano w 1869 roku), a których dochód należało opodatkować w sposób sformalizowany. Pomimo iż Prusy uważane są za miejsce narodzin podatku progresywnego, to w Anglii właśnie uchwalono pierwszą ustawę o podatku dochodowym

²² H. M. Grapperhaus Feridnans, *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, Toruń 2010, s. 75.

²³ W Polsce pierwszą ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych uchwalono 31.01.1989 r.

(1799 r.).²⁴ W 1803 roku przyjęto przepisy regulujące kwestię źródła przychodu, tj. z wykonywania działalności gospodarczej, prowadzenia gospodarstwa rolnego, zysku osiąganego z nieruchomości lokalowych. Warto przyznać, że data bitwy pod Waterloo, (18 czerwca 1815 r.), określająca zmierzch epoki nowożytnej oznacza także nowy rozdział w historii podatku dochodowego w Europie (następuje intensyfikacji praw kodyfikacyjnych mających na celu wzrost wpływów do budżetu z tego podatku).

Mając na uwadze powyższe rozważania należy zauważyć, iż podatek dochodowy w krajach europejskich posiadał wspólne cechy. Przede wszystkim brak rozdzielnia skarbu monarchy od skarbu państwa – podatki wpływały w rzeczywistości do skarbu państwa, pełniąc niekiedy funkcję własności monarszej²⁵.

Różnorodność ustanowionych opłat i podatków nasilała się wraz z rozwojem gospodarczym kraju i wymianą handlową z innymi państwami. Początkowo większą część należności fiskalnych stanowiły opłaty (gdzie występował choćby minimalny ekwiwalent dla płacącego), potem odchodzono od tego na rzecz podatku (w rozumieniu współczesnym). Liczne podatki były przedmiotem sukcesji – zdarzały się przypadki odsprzedania (darowizny) danego podatku na rzecz członka rodziny (żona), co powodowało uszczuplenie wpływów do budżetu państwa. Dokonano zmian w procesie legislacyjnym tworzenia ustaw podatkowych, doprowadzając do stanu, gdy podwyższenie (utworzenie nowego) podatku było zależne od zgody płacących (szlachta). Podatek dochodowy uważany był w przeszłości za przejaw naruszenia praw jednostki do pomnażania swojego majątku i występował często w przypadku wybuchu wojny jako nadzwyczajnej sytuacji uprawniającej aparat państwa do redukcji zamożności obywateli na rzecz poprawienia obronności państwa (*bonum commune*)²⁶.

Naszym zdaniem osoba fizyczna, która posiada zasoby majątkowe większe niż przeciętni obywatele, powinna płacić wyższy podatek dochodowy. Teza ta stoi w sprzeczności z geolibertarianizmem, poglądem, według którego człowiek powinien jedynie płacić czynsz od użytkowanej ziemi (która jest własnością wszystkich), nie można zaś naruszać dobra jednostki do bogacenia się (poprzez nakładanie podatku progresywnego)²⁷.

W średniowieczu oraz w wiekach późniejszych umowy handlowe pomiędzy państwami zawierały pewne uregulowania dotyczące kwestii unikania podwójnego podatku (u źródła i w miejscu siedziby podatnika). Ponieważ wymiana informacji podatkowych pomiędzy organami fiskalnymi państw umawiających się, praktycznie nie istniała oraz nie znano pojęcia „rezydencji podatkowej” należy przyjąć, iż występował zawsze podatek dochodowy w państwie zamieszkania (oraz opcjo-

²⁴ Podatek dochodowy po raz pierwszy wprowadzono w: Hiszpanii w 1900 r., Francji w 1871 r., Włoszech w 1864 r.

²⁵ Do wydania w 1374 r. przez Ludwika Węgierskiego przywileju koszyckiego, w Polsce nie występowało oddzielenie skarbu władcy od skarbu państwa (arearium).

²⁶ Por. R. E. Hall, A. Rabushka, *Podatek liniowy*, Warszawa 1998, s. 34–36.

²⁷ J. S Mill, *Zasady ekonomii politycznej*, Warszawa 1966, s. 34.

nalnie – podatek płacony w innym państwie z tytułu prowadzonej działalności). Zwłaszcza kupcy handlowi byli narażeni na podwójne opodatkowanie swojego dochodu, tj. w państwie pochodzenia – z tytułu wykonywanej działalności oraz w drugim państwie – z tytułu np. handlowania na targach, jarmarkach miejskich. Oczywiście jedynym sposobem na uniknięcie podwójnego opodatkowania dochodu w średniowieczu była emigracja do kraju docelowego i tam prowadzenie działalności gospodarczej.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B. 2003.** *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń.
- Gomułowicz A., Małecki J. 2011.** *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa.
- Grapperhaus Feridnans H. M. 2010.** *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń.
- Hall R. E., Rabushka A. 1998.** *Podatek liniowy*, Warszawa.
- Hasło „Podatek”. 1985.** w: *Encyklopedia Powszechna PWN*, Warszawa.
- Klinowski J. 2007.** *Nowotestamentowy obraz celników na tle systemu finansowego Judei i Imperium Rzymskiego*, „Perspectiva. Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne”, R. VI, nr 2(11).
- Małecki J. 2003.** *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, w: Fundowicz S., Rymarz F., Gomułowicz A., *Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin.
- Mastalski R. 2011.** *Prawo podatkowe*, Warszawa.
- Mill J. S. 1966.** *Zasady ekonomii politycznej*, Warszawa 1966.
- Niesiołowska M. 2004.** *Podatki*, w: Tyszka T. (red.), *Psychologia ekonomiczna*, Gdańsk.
- Rabushka A. 1996.** *Od Adama Smitha do bogactwa Ameryki*, Warszawa.
- Rachuba A. (red.). 2009.** *Metryka Litewska. Rejestry podymnego Wielkiego Księstwa Litewskiego. Województwo smoleńskie 1650 r.*, Warszawa.
- Sommer T., 2009.** *Czy można usprawiedliwić podatki? Czyli sposoby usprawiedliwiania podatków w świetle praw człowieka*, Warszawa.
- Wojciechowski M. 2008.** *Biblia o państwie*, Warszawa.
- Wójtowicz W., Smoleń P. 1999.** *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?* Warszawa.

STRESZCZENIE

Autorzy definiują pojęcie podatku dochodowego, charakteryzują jego typy, a także rozwój podatków w kontekście ewolucji społeczeństw skupiając się głównie na Europie.

SŁOWA KLUCZOWE: podatek dochodowy, historia podatków, opodatkowanie

SUMMARY

The authors define tax notion, characterize its types and outline tax development within history of society evolution, focusing mainly on Europe.

KEYWORDS: income tax, tax history, taxation