

Rozdział I. Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego

§ 1. Dochody publiczne i ich klasyfikacja

Prawidłowe funkcjonowanie każdego organizmu państwowego zależy od 1 wielu czynników, zarówno politycznych, jak i gospodarczych, wewnętrznych i zewnętrznych, materialnych i pozamaterialnych. Wśród tych czynników istotną rolę odgrywa możliwość dysponowania przez państwo odpowiednimi środkami finansowymi (pieniężnymi), z których można pokrywać wydatki publiczne. Środki te muszą być tym większe, im większy jest zakres zadań finansowanych przez państwo lub samorząd terytorialny, a niepozostających w gestii podmiotów prywatnych. Dlatego też istotnego znaczenia wśród czynników decydujących o prawidłowym funkcjonowaniu państwa nabiera zapewnienie stałych i wydajnych źródeł dochodów.

Dochody uzyskiwane przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego – czyli dochody publiczne, są podstawą funkcjonowania tych podmiotów. Służą także realizacji celów im przypisanych w podstawowych aktach prawnych i zaspokajaniu – przynajmniej w niezbędnym zakresie – potrzeb publicznych.

Dochody publiczne mogą mieć różny charakter, różną rangę i znaczenie. W procesie historycznym zmieniały się sposoby zdobywania środków niezbędnych do pokrywania wydatków publicznych. Różny bywał zakres obciążeń finansowych poszczególnych grup ludności. Zmieniały się też rodzaje takich obciążeń – podatki, cła, opłaty itp.

Wszystko to sprawiło, że w doktrynie prawa finansowego wypracowano 2 różne definicje pojęć związanych z gromadzeniem środków niezbędnych do realizacji zadań publicznych. Określenia te – nie zawsze precyzyjne – zmieniały się wraz ze zmianą warunków politycznych i gospodarczych, w których były formułowane. Także w aktach prawnych próbowano formułować legalne definicje poszczególnych pojęć: dochodów, podatków, opłat, ceł itp. Niestety definicje te bywały i są nadal często zmieniane pod wpływem różnych pozamerytorycznych okoliczności i doraźnych potrzeb. Najczęściej też, formułując definicje ustawowe, zapomina się o dorobku doktryny w tym zakresie. Ta-

ki stan rzeczy powoduje, że te same określenia są używane w doktrynie w innym znaczeniu niż znaczenie nadane w poszczególnych aktach prawnych.

Różnorodność dochodów publicznych przesądza o odmiennym ich ujmowaniu w ekonomii i prawie, a także o wielości klasyfikacji teoretycznych z uwzględnieniem wielu odmiennych kryteriów.

- 3 W literaturze prawnofinansowej jako dochody publiczne są traktowane wszelkie wpływy pieniężne uzyskane przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego niezależnie od charakteru i źródeł pochodzenia tych wpływów.

Warto podkreślić, że klasyfikacja dochodów przyjmowana w doktrynie nie pokrywa się z klasyfikacją przyjętą w ustawie o finansach publicznych¹. Klasyfikacja teoretyczna obejmuje wpływy określone w ustawie jako dochody publiczne, ale i takie, które są w ustawie zaliczane do przychodów publicznych oraz pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi. Można więc przyjąć, że dochody publiczne w ujęciu teoretycznym odpowiadają w zasadzie pojęciu środków publicznych w znaczeniu przyjętym w ustawie o finansach publicznych².

- 4 W klasyfikacji doktrynalnej można wyróżnić wiele kryteriów podziału dochodów publicznych.

1. Ze względu na **podmioty**, od których są pobierane, dochody publiczne można podzielić na dwie grupy:

- a) pobierane od osób fizycznych,
- b) pobierane od osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Teoretycznie większość dochodów może być wprawdzie pobierana od obu tych grup podmiotów, ale należy uwzględnić ich odrębność. Przesądza to o odmiennym sposobie poboru dochodów, stosowaniu innych zwolnień czy ulg (np. jakiekolwiek ulgi wynikające ze stanu rodzinnego mogą dotyczyć tylko osób fizycznych).

- 5 2. Ze względu na **rodzaj budżetu**, do którego są odprowadzane, dochody publiczne można podzielić na:

- a) dochody budżetu państwa,
- b) dochody budżetów samorządowych.

Podział dochodów między budżet państwa i budżety samorządów powinien być tak dokonywany, aby zapewnić obu rodzajom budżetów wystarczają-

¹ Art. 5 ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

² Wśród dochodów publicznych w ujęciu doktryny można jednak wskazać także dochody zwrotne, które mogą pochodzić z zagranicy. Nie wchodzi one jednak do grupy środków publicznych.

ce środki finansowe w stosunku do zadań przewidzianych do realizacji zarówno przez państwo, jak i samorządy. Formalne wyposażenie organów samorządowych w szeroki zakres uprawnień i obowiązków bez prawnego wyposażenia tych samorządów w środki finansowe, którymi mogą swobodnie rozporządzać, stwarza tylko iluzję samodzielności gmin.

3. Bardzo ważnym kryterium podziału dochodów publicznych jest kryte- 6
rium **funkcji** (zadań) tych dochodów. Z tego punktu widzenia można dochody podzielić na:

- a) zasadnicze,
- b) uboczne.

Dochody zasadnicze to takie, których głównym celem jest cel fiskalny. 7
Podstawowym zadaniem takich dochodów jest dostarczanie państwu lub samorządom środków pieniężnych niezbędnych do zrealizowania ich zadań. Wszelkie inne funkcje takich dochodów (np. stymulacyjna, prewencyjna czy represyjna) mają znaczenie drugoplanowe. Do takich dochodów zalicza się np. podatki i opłaty.

Dochodami ubocznymi są takie dochody, których podstawowym zada- 8
niem jest realizacja innych celów niż fiskalny. Mogą to być cele represyjne czy prewencyjne (np. grzywny, kary pieniężne czy mandaty).

4. Kryterium **ostatecznego** pobrania dochodu pozwala na wyróżnienie do-
chodów:

- a) bezzwrotnych,
- b) zwrotnych.

Dochody bezzwrotne to takie, które – raz uiszczone na rzecz państwa czy 9
samorządu – nie zostają zwrócone podmiotowi, od którego zostały pobrane. Do tej grupy należą np. podatki, cła, opłaty.

Dochody zwrotne są jakby przejściowym zasileniem budżetu, gdyż po 10
ustalonym okresie powinny być zwrócone podmiotowi, od którego je pobrano. Do tej grupy dochodów można zaliczyć pożyczki i kredyty.

5. Można także klasyfikować dochody publiczne ze względu na kryterium 11
wzajemnego świadczenia. Z tego punktu widzenia można wyróżnić dochody:

- a) odpłatne,
- b) nieodpłatne.

Kryterium wzajemności świadczenia dotyczy podmiotu prawa publicznego. Jeżeli wpłacający, uiszczając określoną kwotę pieniężną na rzecz państwa lub samorządu, otrzymuje od niego świadczenie wzajemne, np. czynność urzędową czy usługę, wówczas mamy do czynienia z dochodem **odpлатnym**. Jeżeli zaś państwo lub samorząd, pobierając dochód, nie daje żadnego wzajemnego świadczenia – jak np. przy poborze podatku – mamy do czynienia z dochodem **nieodpлатnym**.

- 12 Dochód **odpłatny**, a więc związany z istnieniem wzajemnego świadczenia, może być dochodem ekwiwalentnym lub nieekwiwalentnym. Rozróżnienie to opiera się na wartości wzajemnego świadczenia ze strony państwa lub samorządu w stosunku do wielkości samego dochodu.

Jeżeli wzajemne świadczenie ze strony państwa (samorządu) jest porównywalne w swojej materialnej wartości do wielkości dochodu, wówczas dochód ma charakter **ekwiwalentny**: państwo świadczy wzajemny ekwiwalent. Jeżeli zaś wzajemne świadczenie jest, materialnie biorąc, nieproporcjonalnie niższe niż wielkość dochodu (np. wysoka opłata paszportowa lub wizowa), wówczas dochód jest wprawdzie odpłatny (istnieje wzajemne świadczenie), ale **nie ekwiwalentny**, gdyż świadczenie to nie stanowi ekwiwalentu w stosunku do wielkości dochodu.

- 13 6. Ze względu na **możliwość egzekwowania** dochodów wyróżniamy:
- a) dochody przymusowe,
 - b) dochody dobrowolne.
- 14 **Dochody przymusowe** to takie, które mogą być pobrane w drodze egzekucji administracyjnej (np. potrącenie z wynagrodzenia, wyegzekwowanie w drodze czynności komornika itp.). Do takich dochodów należą podatki, opłaty, grzywny, mandaty karne, cła.
- 15 **Dochody dobrowolne** nie mogą być wyegzekwowane w drodze przymusu, np. darowizny.
- 16 7. Można też dokonać podziału dochodów publicznych na:
- a) obligatoryjne,
 - b) fakultatywne.
- 17 Jest to podział dochodów przeprowadzony ze względu na to, czy obowiązujące przepisy prawne **nakazują** pobieranie jakiegoś dochodu – jest to wówczas dochód **obligatoryjny**, czy też dają tylko **możliwość** pobierania dochodu, przy spełnieniu dodatkowych warunków przewidzianych w prawie. Taki dochód ma wówczas charakter dochodu **fakultatywnego**. Dochodem fakultatywnym są obecnie np. dochody na rzecz samorządu, wprowadzane na podstawie referendum rozpisanego wśród mieszkańców gminy. W sytuacji gdy wyniki referendum przesądzą o pobieraniu takich dochodów, mają one wprawdzie charakter fakultatywny, ale jednocześnie przymusowy, bowiem obciążają wszystkich mieszkańców, niezależnie od stanowiska zajętego w referendum. Mimo iż dochody takie mają charakter „samoopodatkowania się” mieszkańców, mogą być przymusowo egzekwowane na drodze administracyjnej.
- 18 8. Dochody publiczne można też podzielić ze względu na **okoliczności** ich pobierania. Z tego punktu dadzą się wyróżnić dochody:
- a) zwyczajne,
 - b) nadzwyczajne.

Dochody zwyczajne są z założenia pobierane w normalnych, powtarzających się sytuacjach, mają więc charakter niejako „stały”. Takimi dochodami jest ogromna większość dochodów podatkowych z opłat, a także grzywnien, mandatów itp.

Dochody nadzwyczajne wprowadza się w szczególnych okolicznościach, np. podatek od nadzwyczajnego wzbogacenia wojennego pobierany w Polsce po II wojnie światowej. Można też wyobrazić sobie wprowadzenie dodatkowego podatku na rzecz gmin objętych klęską żywiołową, a pobieranych od mieszkańców innych, niedotkniętych klęską regionów.

9. Dochody publiczne można wreszcie podzielić ze względu na to, czy są pobierane **okresowo**, w sposób powtarzający się (niejako „ciągly”), czy też **sporadycznie**. Dochód publiczny może pochodzić np. z tytułu prowadzonej przez określony podmiot działalności gospodarczej. W takiej sytuacji pobierany podatek dochodowy ma charakter ciągłego świadczenia, pobieranego tak długo, jak długo jest prowadzona działalność gospodarcza przynosząca dochody. Płatność takiego podatku odbywa się najczęściej okresowo w postaci miesięcznych zaliczek.

Możliwe jest jednak pobieranie dochodu sporadycznie, czyli wówczas, gdy następuje jednorazowe, pojedyncze zdarzenie, albo też zostanie dokonana czynność prawna, która wymaga uiszczenia określonej kwoty na rzecz państwa czy też samorządu. Do takich sytuacji należy np. obowiązek uiszczenia opłaty za otrzymane zezwolenie budowlane lub odpis aktu stanu cywilnego. Podobny charakter ma pobranie podatku od spadku lub dokonanej darowizny.

10. Dochody uzyskiwane przez podmioty prawa publicznego (państwo i samorządy) mogą mieć charakter dochodów **własnych**, ewentualnie dochodów pochodzących **z zewnątrz**. Dochody zewnętrzne są często nazywane dochodami obcymi, a także zasilającymi.

Dochody własne państwa czy samorządu to takie, które są w obowiązujących przepisach prawa określone jako własne, np. podatki i opłaty zwane lokalnymi stanowią dochody własne gmin. Dochodami własnymi gmin są też dochody z majątku komunalnego, np. wpływy uzyskane ze sprzedaży mienia, czynsze z tytułu jego dzierżawy czy najmu.

Dochodami zasilającymi gminy są natomiast wszelkiego rodzaju dotacje i subwencje.

Podobna sytuacja zachodzi również w odniesieniu do dochodów państwa. W ujęciu teoretycznym własnymi dochodami państwa są podatki, opłaty, część wpływów z tytułu cel, a także dochody pochodzące z prywatyzacji mienia należącego do Skarbu Państwa, podobnie jak czynsze z wydzierżawienia takiego mienia. Dochodami obcymi są np. środki uzyskane przez państwo z międzyna-

rodowych instytucji finansowych, i to zarówno w postaci bezzwrotnej pomocy, jak i otrzymane pożyczki lub kredyty.

- 24 11. Celowe wydaje się też odróżnienie dochodów publicznych ze względu na **lokalizację źródła poboru dochodu**. Z tego punktu widzenia można wyróżnić dochody:

- a) pochodzące z kraju,
- b) pochodzące z zagranicy.

Jeżeli źródło poboru dochodu publicznego znajduje się na terenie kraju, wówczas pochodzący z kraju dochód stanowi tym samym przejście do budżetu państwa lub samorządu części dochodu (produktu krajowego brutto) wytworzonego w Polsce lub majątku znajdującego się w kraju, np. zapłacenie podatku przez podmiot gospodarczy działający w Polsce lub dokonanie darowizny położonej w kraju nieruchomości na rzecz gminy.

Dochód pochodzący z zagranicy jest natomiast przejściem do polskiego budżetu części majątku lub dochodu wytworzonego poza granicami kraju, np. pożyczka czy kredyt z zagranicznego banku, bezzwrotna zagraniczna pomoc finansowa i podobne.

Wśród różnych dochodów publicznych na szczególną uwagę zasługują podatki. W większości państw właśnie podatki stanowią podstawowe źródło dochodów zarówno samego państwa, jak i organów samorządu terytorialnego. W budżetach państwowych i samorządowych podatki są najczęściej pierwszoplanową i najważniejszą, a tym samym największą pozycją dochodową. Prawo podatkowe stanowi też najważniejszą część prawa o dochodach publicznych.

Reasumując – w ujęciu teoretycznym dochodami publicznymi są środki publiczne w znaczeniu przyjętym w ustawie o finansach publicznych, w tym zarówno dochody publiczne, przychody publiczne, jak i niepodlegające zwrotowi środki pochodzące ze źródeł zagranicznych z wyodrębnieniem środków pochodzących z Unii Europejskiej. Do dochodów publicznych w znaczeniu teoretycznym można jednak zaliczyć także wszelkie uzyskane z zagranicy kredyty i pożyczki stanowiące tzw. dochody zwrotne.

§ 2. Definicja podatku

- 25 **Podatek** stanowi kategorię ekonomiczną, ale jednocześnie jest pojęciem i instytucją prawnofinansową. Prawo finansowe określa też zarówno samo pojęcie podatku, jego miejsce wśród innych dochodów publicznych, jak i elementy podatku.

W doktrynie wypracowano ogólną definicję podatku jako świadczenia pieniężnego na rzecz podmiotu prawa publicznego, czyli państwa lub samorządu,

jednostronnie przez ten podmiot ustalonego, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i przymusowym.

Ordynacja podatkowa¹ zawiera ustawową definicję podatku jako **publiczno-prawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezzwrotnego świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, które wynika z ustawy podatkowej**.

Obie definicje podatku w istocie są do siebie zbliżone. Definicja zawarta w OrdPU nie uwzględnia wprowadzie teoretycznych cech ogólności, zasadniczości i jednostronności ustalenia, którymi obdarza się w doktrynie świadczenia podatkowe. Nie oznacza to jednak, że Ordynacja podatkowa pozbawiła podatek tych dotychczasowych cech wypracowanych w teorii prawa podatkowego.

Wszystkie elementy składowe definicji są niezbędne do określenia podatku i odróżnienia go od innych dochodów publicznych. Zmiana któregośkolwiek elementu na inny, np. zamiana cechy nieodpłatności na odpłatność, przy niezmienionej pozostałej części definicji, powoduje, że tego rodzaju dochód nie jest już podatkiem, lecz innym dochodem publicznym. W podanej sytuacji byłaby to opłata. 26

Podatek pobierany jest **w pieniądzu**. Aktualne rozwiązania prawne nie przewidują poboru podatku w naturze (np. w zbożu). Taki pobór podatku w naturze może się zdarzyć w tych okresach i w tych państwach, w których nie ma, przynajmniej w minimalnym stopniu, ustabilizowanych warunków finansowych, a tym samym i stabilności waluty.

Podatki są zawsze pobierane przez podmioty prawa publicznego. W Polsce do 1990 r. podmiotem takim było tylko państwo, ale od początku 1991 r. w Rzeczypospolitej Polskiej funkcjonuje zarówno system władzy i administracji rządowej, jak i samorządowej. Oba piony władzy i administracji dysponują własnymi kompetencjami władczymi, uprawnieniami wykonawczymi i oczywiście własnymi dochodami, z których realizują swoje wydatki. Mają więc prawo uchwalania własnych, odrębnych budżetów, a podatki stanowią w tych budżetach bardzo istotną, może najistotniejszą pozycję. Jednostki samorządu terytorialnego na wszystkich szczeblach (gminy, powiatu, województwa) są więc także podmiotami prawa publicznego uprawnionymi do pobierania podatków. 27

Podatek jest świadczeniem ustanowionym **jednostronnie** przez pobierający je podmiot. Oznacza to, że podatek nie jest ustanawiany i wymierzany w drodze umowy między osobą zobowiązaną do jego zapłacenia a państwem lub samorządem, na rzecz którego jest on pobierany. Pobiera się go na podstawie władczego działania podmiotu ustanawiającego podatek w drodze ustawy po-

¹ Art. 6 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

datkowej. Tym samym postępowanie zmierzające do wymiaru podatku podlega przepisom OrdPU i KPA, a nie KC i KPC.

Do cech podatku należy też jego **ogólność**. Jako świadczenie ogólne jest on tak skonstruowany, że zasady ustalania i poboru podatku odnoszą się do każdego podmiotu, który spełnia warunki określone w prawie podatkowym. Nie ustanawia się tym samym żadnych osobnych, indywidualnych warunków dla pobrania podatku od poszczególnych, imiennie wskazanych, podmiotów.

- 28 Podatek należy do tzw. publicznych dochodów **zasadniczych**. Oznacza to, że podstawowym celem podatku jest cel fiskalny. Sprowadza się on do dostarczania państwu lub samorządowi środków finansowych umożliwiających prowadzenie działalności i realizacji zadań. Inne funkcje podatku, takie jak stymulacyjna, związana z oddziaływaniem, np. na preferowane kierunki produkcji lub inne korzystne zjawiska gospodarcze, mają jedynie znaczenie dodatkowe.

Cechą charakterystyczną podatku jest też jego **bezzwrotność**, w odróżnieniu np. od pożyczki. Oznacza to, że podatek pobrany zgodnie z prawem nie ulega zwrotowi. W ten sposób podatek staje się rodzajem daniny publicznej na rzecz państwa lub samorządu.

- 29 Do cech charakterystycznych podatku – w odróżnieniu od opłaty – należy także jego **nieodpłatność**. Ta cecha podatku oznacza, że podmiot uiszczający podatek nie otrzymuje od państwa czy samorządu żadnego wzajemnego świadczenia, czy to w postaci czynności urzędowej, czy usługi, jak jest to przy pobieraniu opłat. Płacący podatek nie ma więc do państwa czy samorządu roszczenia o jakiekolwiek wzajemne świadczenie. Nie oznacza to jednak, że społeczeństwo jako całość nie korzysta z jakiegś ogólnej odpłatności ze strony państwa lub samorządu z tego tytułu, iż płaci na ich rzecz podatki. Jest to jednak ekwiwalent na rzecz społeczeństwa jako całości (np. bezpłatne szkolnictwo, uspołeczniona służba zdrowia itp.), a nie realizacja roszczenia poszczególnych podmiotów z tytułu zapłacenia podatku w określonej wysokości. Często bywa zresztą tak, że płacący wysokie podatki nie korzystają np. z usług uspołecznionej służby zdrowia, a ci, którzy podatków nie płacą lub uiszczają je w minimalnej wysokości, wykorzystują jednocześnie wszystkie możliwe formy pomocy ze strony państwa lub samorządu.

Podatek jest wreszcie świadczeniem o charakterze **przymusowym**. Oznacza to, że w sytuacji gdy zobowiązany do zapłacenia podatku nie uiszcza go dobrowolnie, można pobrać świadczenie w sposób przymusowy, czyli w drodze egzekucji administracyjnej.

Wszystkie wymienione i omówione cechy podatku odróżniają go od innych dochodów na rzecz państwa lub innego podmiotu prawa publicznego i są nazywane stałymi elementami podatku.

Niezależnie od elementów stałych podatku, konstrukcja każdego podatku 30 zawiera elementy, które ulegają zmianom i są różne dla poszczególnych podatków. Pozwalają one odróżnić jeden podatek od drugiego. Są to więc elementy **struktury** podatku. W teorii prawa podatkowego są także określane jako zmienne czy też techniczne elementy podatku. Należą do nich przede wszystkim:

- 1) podmiot podatku,
- 2) przedmiot podatku,
- 3) podstawa opodatkowania,
- 4) stawki i skale podatkowe.

Do elementów struktury podatku, różnych dla poszczególnych podatków, należy także zaliczyć tryb i warunki płatności podatku oraz zwolnienia i ulgi, ewentualnie zwwyżki podatkowe.

§ 3. Struktura podatku

Podmiotem podatku jest zarówno ten, kto podatek ustanawia i pobiera na 31 swoją rzecz, jak i ten, kto jest zobowiązany do zapłacenia podatku. Podmiot, który pobiera na swoją rzecz podatek lub dla którego podatek jest pobierany (przez pośrednika – czyli tzw. płatnika bądź inkasenta), nosi nazwę podmiotu **czynnego**. W Rzeczypospolitej Polskiej podmiotem czynnym jest aktualnie państwo i od 1991 r. samorząd terytorialny. Podmiotem takim mogą być także organizacje międzynarodowe, jeżeli państwa członkowskie wyposażą je w uprawnienia do pobierania podatków na rzecz tych organizacji.

Podmiotem **biernym** jest podmiot zobowiązany do uiszczenia podatku. W prawie podatkowym używa się dla jego określenia nazwy podatnik. Może nim być osoba fizyczna, osoba prawna, a także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Znane są też w prawie podatkowym sytuacje, gdy podatnikami były spadki nieobjęte, a także grupy osób fizycznych (np. rodzina żyjąca we wspólnym gospodarstwie domowym).

Ordynacja podatkowa¹ przyznaje pozycję podatnika osobom fizycznym, prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej, które podlegają na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Ustawy takie mogą jednak nadawać status podatników innym podmiotom².

Podatnik może być podatnikiem formalnym lub rzeczywistym. **Podatnik 32 formalny** to ten, kto na podstawie konkretnej ustawy podatkowej jest zobo-

¹ Art. 7 OrdPU.

² Na przykład w podatku dochodowym od osób prawnych mogą to być podatkowe grupy kapitałowe.

wiązany do zapłacenia podatku i rozliczenia się z tego tytułu z właściwym organem podatkowym. Może to być np. przedsiębiorca, który jest podatnikiem podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, czy też podatku od nieruchomości. Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje przez wydanie i doręczenie tzw. nakazu płatniczego, podatnikiem formalnym jest ten, na kogo nakaz płatniczy został wystawiony.

Jeżeli podatnik formalnie zobowiązany do uiszczenia podatku ponosi jednocześnie ekonomiczny ciężar podatku, jest on równocześnie podatnikiem **rzeczywistym**. Zachodzi tym samym tożsamość osoby podatnika formalnego i rzeczywistego.

W dwóch sytuacjach może jednak nastąpić rozczepienie osoby podatnika formalnego i rzeczywistego, tak że są to dwa odrębne podmioty. Następuje to w przypadku tzw. podatku pośredniego i przy zjawisku tzw. przerzucalności podatku.

33 Za podatek **pośredni** uważa się taki, w którym z woli podmiotu czynnego, tj. państwa lub samorządu, następuje przewidziane w ustawie podatkowej rozczepienie osoby podatnika formalnego i rzeczywistego. Taki charakter ma aktualnie podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Oba podatki są elementem kształtującym wysokość ceny i są niejako „z urzędu” w niej uwzględniane. Podatnikiem formalnym w takiej sytuacji są producenci bądź sprzedawcy towarów, a także świadczący odpłatnie usługi, a podatnikiem rzeczywistym – anonimowy nabywca towaru, który płaci cenę zawierającą w swej wysokości kwotę wliczonego do niej podatku.

34 Zjawisko **przerzucalności** podatku polega na żywiołowym, często wbrew woli podmiotu czynnego (państwa lub samorządu)¹, rozczepieniu osoby podatnika formalnego i rzeczywistego i przerzuceniu ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika formalnego na inny podmiot, który staje się przez to podatnikiem rzeczywistym. Przerzucalność podatku może się dokonać w dwojaki sposób:

- 1) przez przerzucalność „w przód”,
- 2) za pomocą przerzucalności „w tył”.

Przerzucalność „w przód” polega na obciążeniu ekonomicznym ciężarem podatku konsumenta – nabywcy towaru lub usługi przez podwyższenie ceny sprzedaży. Przerzucalność „w tył” polega na odrzuceniu ekonomicznego ciężaru podatku na:

- 1) dostawcę surowca – przez obniżenie ceny za dostarczany producentowi surowiec,

¹ Państwo lub samorząd mogą nawet próbować przeciwdziałać temu zjawisku przez ustalanie cen i płac (tzw. reglamentacja cenowo-płacowa).

- 2) zatrudnionego u producenta pracownika – przez obniżenie wysokości płacy temu pracownikowi.

Przerzucalność podatku – zarówno „w tył”, jak i „w przód” – może nastąpić wówczas, gdy nie stoją temu na przeszkodzie bariery prawne lub ekonomiczne.

Bariery **prawne** przybierają postać reglamentowania, a tym samym ustalania poziomu cen i płac. W sytuacji ustalania cen i płac w sposób sztywny (tzw. sztywna reglamentacja) przerzucalność podatku jest bardzo utrudniona. Wiąże się bowiem z ryzykiem naruszenia prawa w przypadku pobrania ceny wyższej od ustalonej na towar sprzedawany czy niższej na surowiec skupiony lub wypłacenia płacy niższej niż zagwarantowana przez odpowiednie przepisy. Gdy reglamentacja cen i płac przybiera postać „elastyczną”, co dzieje się przy ustalaniu minimum płac, minimum cen skupu i maksimum cen na towary gotowe, przerzucalność jest oczywiście możliwa, chociaż w znacznym stopniu utrudniona.

Bariery **ekonomiczne** nie są związane z żadnymi formalnymi ograniczeniami prawnymi, lecz wynikają z warunków rynkowych podaży i popytu na towary gotowe, surowce czy też pracę. 35

W sytuacji niezaspokojonego popytu na towary gotowe, zwłaszcza na towary pierwszej potrzeby, które charakteryzują się tzw. sztywnym popytem, możliwe jest przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku na nabywcę. Bowiem przy zbyt małej podaży i niezaspokojonym popycie towar może być sprzedany także za cenę wyższą. Natomiast w przypadku zrównania podaży z popytem, a zwłaszcza przy podaży wyższej od popytu i istnieniu przy tym konkurencji, przerzucalność podatku kosztem nabywcy towaru staje się praktycznie niemożliwa.

Podobna sytuacja zachodzi przy przerzucalności „w tył”. Przy zbyt niskiej podaży surowca niemożliwe jest obniżenie ceny dla jego dostawcy, a przy braku pracowników, czyli zbyt małej podaży „ręk do pracy”, nie jest możliwe obniżenie płacy. Gdy podaż surowca, a także liczba osób poszukujących pracy, jest większa od popytu na taki surowiec lub pracę, z łatwością można dokonać przerzucenia podatku. 36

Warto zauważyć, że przerzucalność podatku jest ułatwiona wówczas, gdy w gospodarce mamy do czynienia ze zmonopolizowaniem produkcji, sprzedaży czy świadczenia usług. Monopolista w danej dziedzinie jest w stanie narzucić „swoją” cenę czy wysokość płacy. Znacznie trudniej dokonać przerzucalności w warunkach wolnej konkurencji i funkcjonowania na rynku wielu konkurujących ze sobą podmiotów. Zjawisko przerzucalności podatku może zaistnieć tylko w stosunku do podatków bezpośrednich. Tylko w takich podatkach, które charakteryzuje się tożsamością podatnika w znaczeniu formalnym i rzeczy-

wistym, możliwe jest spontaniczne, żywiołowe „rozczepienie” podatnika przez przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku na inny, odrębny podmiot. Wówczas dotychczasowy podatnik pozostaje wprowadzie nadal podatnikiem formalnym, ale faktyczny (ekonomiczny) ciężar podatku ponosi inny podmiot, stając się podatnikiem rzeczywistym.

Taka sytuacja może nastąpić np. w podatku od nieruchomości wówczas, gdy właściciel lokalu – wykorzystując sytuację rynkową – podnosi lokatorowi czynsz tak, aby wkalkulować w jego wysokość kwotę podatku od nieruchomości. Podobne zjawisko może zaistnieć w podatku rolnym, gdy rolnik – wykorzystując wysoki, niezaspokojony popyt na artykuły rolne – podnosi cenę sprzedawanego na targowisku nabiału, owoców czy warzyw z własnego gospodarstwa.

- 37 Z podmiotem podatkowym wiąże się też pojęcie płatnika i inkasenta. **Płatnik** to pośrednik między podmiotem czynnym a podatnikiem. Może być nim osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Pozycja i obowiązki płatnika są obecnie uregulowane Ordynacją podatkową¹ i sprowadzają się do trzech czynności:

- 1) obliczenia podatku,
- 2) pobrania podatku od podatnika,
- 3) wpłacenia podatku organowi podatkowemu we właściwym terminie.

- 38 Instytucja płatnika pojawia się wówczas, gdy podmiot czynny (państwo lub jednostka samorządu terytorialnego) nie dokonuje sam obliczenia podatku, a czynność tę niejako „zleca” innej osobie, czyli właśnie płatnikowi. W sytuacji gdy wymiaru podatku dokonuje właściwy organ podatkowy (np. urząd skarbowy, wójt gminy), płatnik nie występuje, gdyż to sam podmiot czynny – państwo czy samorząd terytorialny przez swój organ podatkowy – oblicza podatek. Natomiast wówczas, gdy podatek jest obliczany i pobierany przy okazji dokonywania takich czynności, jak np. wypłata wynagrodzenia przez zakład pracy, renty czy emerytury przez zakład ubezpieczeń społecznych, sporządzania umowy sprzedaży czy darowizny przez notariusza, wypłaty renty zagranicznej przez bank, wszystkie te podmioty mają obowiązek przy dokonywaniu czynności obliczyć podatek i pobrać go od podatnika. Dokonuje się to przez odpowiednie zmniejszenie wynagrodzenia (renty czy emerytury) albo uzależnienie ostatecznego potwierdzenia dokonania czynności cywilnoprawnej (np. sprzedaży czy darowizny) od uiszczenia należnego podatku.

Przy poborze niektórych podatków, np. rolnego, leśnego, a także podatków lokalnych, możliwe jest skorzystanie z pośrednictwa inkasenta. **Inkasent** jest też pośrednikiem między podatnikiem a podmiotem czynnym. Nie oblicza on

¹ Obowiązki płatnika zostały uregulowane w art. 8 OrdPU.

jednak podatku, gdyż dokonał tego wcześniej właściwy organ podatkowy państwa lub gminy, a jedynie pobiera podatek i wpłaca go temu organowi we właściwym terminie¹. Rolę inkasenta odgrywa np. sołtys przy poborze podatku rolnego i leśnego.

Przedmiot podatku, czyli przedmiot opodatkowania, to rzecz lub zjawisko, 39 które podlega opodatkowaniu. Podobnie jak inne elementy struktury podatku musi być on określony w ustawie podatkowej². Określenie przedmiotu podatku pozwala na udzielenie odpowiedzi na pytanie, od czego płaci się podatek. Zakres przedmiotu opodatkowania może być bardzo szeroki. Najczęściej takim przedmiotem jest jakieś zjawisko czy zdarzenie, które powoduje skutki prawne określone przez ustawę, lub też dokonywanie czynności cywilnoprawnych, które powodują także takie skutki. Może to dotyczyć różnych czynności, np. przejścia prawa własności z jednego podmiotu na drugi w drodze umowy sprzedaży lub darowizny albo w drodze stwierdzenia praw do spadku, będących konsekwencją jego otwarcia. Przedmiotem opodatkowania może być też zjawisko uzyskiwania dochodu w drodze prowadzenia działalności gospodarczej (handlowej, rzemieślniczej itp.).

Czasami opodatkowaniu podlega sama rzecz bez wskazania zdarzeń lub zjawisk, które tej rzeczy dotyczą: np. podatek pobierany od posiadania nieruchomości, a nie od faktu jej nabycia, czy też podatek od posiadania środków transportowych, nie zaś od prowadzenia za ich pomocą działalności gospodarczej lub od kupna czy sprzedaży takiego środka transportowego.

Podstawa opodatkowania, czy też podstawa wymiaru podatku, jest konkretyzacją przedmiotu opodatkowania. Konkretyzacja może przybierać postać ilościową (np. powierzchnia nieruchomości wyrażona w metrach kwadratowych, powierzchnia użytków rolnych w gospodarstwie rolnym wyrażona w tzw. hektarach przeliczeniowych, wielkość stada hodowanego wyrażona w sztukach itp.) lub wartościową (np. wyrażona w złotych wysokość dochodu uzyskanego w ciągu roku podatkowego, wartość rynkowa kupowanego samochodu czy placu budowlanego). 40

Podstawa opodatkowania mająca postać wartościową wyrażana jest w wartości rzeczywistej albo w tzw. szacunkowej.

Ustalenie podstawy opodatkowania w postaci wartości rzeczywistej dotyczy sytuacji, w których możliwe jest określenie – względnie dokładne – wartości uzyskanego dochodu np. na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych lub rachunkowych. Można także ustalić np. wartość rzeczywistą nabywanego

¹ Pozycja inkasenta została ustawowo określona w art. 9 OrdPU.

² Art. 217 Konstytucji RP.

w drodze spadku lub darowizny majątku przez określenie wartości poszczególnych jego składników.

W wielu przypadkach ustalenie rzeczywistej wartości podstawy opodatkowania jest bardzo skomplikowane lub wręcz niemożliwe. Stosuje się wówczas określenie podstawy wymiaru podatku w drodze szacunku. Procedura tego rodzaju ma zastosowanie np. wtedy, gdy podatnik niewłaściwie, a tym bardziej nierzetelnie, prowadzi księgi podatkowe czy rachunkowe, które nie mogą być wówczas uwzględnione przy obliczaniu podatku.

Bardzo trudne jest też ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania przy ustalaniu dochodów z różnych – taksatywnie wskazanych – rodzajów działów specjalnych produkcji rolnej (upraw lub hodowli). Dotyczy to sytuacji, gdy producent nie zadeklarował chęci prowadzenia ksiąg. Dochód z takiej produkcji określa się wtedy na podstawie przeciętnych norm szacunkowo określonej dochodowości.

- 41 **Stawka podatku** jest to relacja między wymierzonym podatkiem a podstawą opodatkowania. Bardzo często wyraża się ją w postaci stosunku wymierzonego podatku do podstawy opodatkowania. Można to określić w następujący sposób:

$$\text{stawka} = \frac{\text{podatek}}{\text{podstawa opodatkowania}}$$

Stawka podatku może być wyrażona w ustalonej kwocie – określamy ją wówczas jako **kwotową**. Najczęściej jest stosowana wtedy, gdy sama podstawa podatku przybiera postać ilościową, np. w podatku od nieruchomości, w którym jest ona ustalana w określonej kwocie od każdego metra kwadratowego powierzchni.

Stosunek wymierzonego podatku do podstawy opodatkowania może też być wyrażony w procentach – w postaci ułamka dziesiętnego, np. w podatku dochodowym od osób prawnych wynosi 19% dochodu uzyskanego w ciągu roku podatkowego. Taka stawka nosi nazwę stawki **procentowej**.

- 42 Znacznie rzadziej stosuje się dwie pozostałe stawki: **ułamkową i wielokrotnościową**.

Ze stawką ułamkową mamy do czynienia wówczas, gdy stosunek podatku do podstawy opodatkowania jest wyrażony w ułamku zwykłym. W okresie powojennym była ona stosowana np. w podatku dochodowym od spółdzielczości, gdy podatek ustalano na 1/3 zysku bilansowego spółdzielni.

Natomiast stawka wielokrotnościowa występuje tylko wyjątkowo i polega na tym, że wymierzony podatek jest wielokrotnością podstawy opodatkowa-

nia, czyli jest większy (nawet wielokrotnie) od tejże podstawy. Do końca marca 1994 r. stawka tego rodzaju była stosowana w podatku od przyrostu wynagrodzeń, czyli w tzw. popiwku. Podatek ten był pobierany wówczas, gdy podmiot państwowy wypłacał pracownikom wynagrodzenie w kwocie wyższej niż dopuszczalne – w przepisach o tym podatku – maksimum. Stawka mogła wówczas wynosić nawet 500%, czyli od każdej złotówki wynagrodzenia wypłaconego ponad dopuszczalną wysokość, a także nagrody czy premii, przedsiębiorstwo musiało odprowadzać 5 zł podatku¹.

Skala podatku jest to zbiór stawek obowiązujących w danym podatku. Skale podatkowe można podzielić na:

- 1) proporcjonalne,
- 2) nieproporcjonalne.

Skala **proporcjonalna** charakteryzuje się stałą stawką podatkową. Oznacza to, że mimo zmian podstawy opodatkowania stawka jest zawsze niezmienna (stała), a wysokość podatku zmienia się proporcjonalnie do zmiany wielkości podstawy opodatkowania.

Jako ilustrację skali proporcjonalnej można podać następujący przykład. Jeżeli założymy, że stawka podatku jest ustalona na 10%, a podstawa opodatkowania to kwota 1000 zł – podatek wynosi 100 zł. Przy wzroście podstawy opodatkowania do 10 000 zł stawka pozostaje nadal 10%, a podatek wynosi 1000 zł. Podstawa opodatkowania wzrosła więc dziesięciokrotnie i podatek także 10 razy.

Wśród skal nieproporcjonalnych wyróżnić można następujące skale:

- 1) progresywną,
- 2) regresywną,
- 3) degresywną.

Najważniejszą i najczęściej stosowaną jest skala **progresywna**. Skala ta charakteryzuje się stawką zmienną, zależną od wielkości podstawy opodatkowania. Im wyższa jest podstawa opodatkowania, tym wyższa stawka podatkowa. Można to zilustrować na przykładzie zamieszczonym poniżej.

¹ Celem tego, bardzo zresztą kontrowersyjnego podatku, było przyspieszenie procesu prywatyzacji (płaciły go tylko przedsiębiorstwa państwowe lub takie, w których udział Skarbu Państwa przekraczał 50%) i przeciwdziałanie inflacji. Podatek ten, jak się wydaje, nie spełnił pokładanych w nim nadziei i został zniesiony ustawą z 29.12.1993 r. o utracie mocy obowiązującej przez ustawę z 24.12.1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń (Dz.U. Nr 134, poz. 648 ze zm.).