

Paweł Felis

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

W SPRAWIE KLASYFIKACJI PODATKÓW MAJĄTKOWYCH – PODSTAWOWEGO POTENCJAŁU DOCHODOWEGO SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie: Przedmiotem rozważań niniejszego artykułu są zagadnienia klasyfikacji podatków majątkowych. Uznano, iż kryteria klasyfikacji podatków majątkowych powinny odwoływać się do trwałych oraz łatwych do zidentyfikowania cech. W rezultacie wykorzystano następujące kryteria: ekonomiczny proces powstawania i użytkowania dochodu (przedmiotowe), jednoznaczność konkretyzacji przedmiotu opodatkowania (ekonomiczne), związek pomiędzy normatywnie określonymi elementami techniki opodatkowania a rzeczywistym stanem (związek pomiędzy obciążeniem formalnym i materialnym), zakres terytorialny podatków (miejsca przeznaczenia środków pochodzących z podatków). Dzięki nim możliwe jest uporządkowanie materii podatków majątkowych oraz zidentyfikowanie ich cech, co może stanowić wkład do dyskusji nad kształtem reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

Słowa kluczowe: podatki majątkowe, kryteria klasyfikacji podatków majątkowych, podatki lokalne, dochody jednostek samorządu terytorialnego.

1. Wstęp

Problematyka dotycząca podatków majątkowych w Polsce jest niezwykle istotna ze względu na potrzebę zreformowania systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W teorii opodatkowania – w zależności od celów poznawczych lub praktycznych – prezentowane są różne, mniej lub bardziej wyczerpujące, podziały podatków na grupy rodzajowe. Warto zatem przedstawić pewne kryteria klasyfikacji, tak by można było uporządkować materię podatków majątkowych oraz zidentyfikować ich cechy.

Jak sądzę, można wyróżnić cztery następujące kryteria klasyfikacji, które należy brać pod uwagę przy formułowaniu projekcji rozwiązań docelowych w dziedzinie opodatkowania zasobu, czyli zgromadzonego w przeszłości majątku:

1) ekonomiczny proces powstawania i użytkowania dochodu (kryterium przedmiotowe),

2) jednoznaczłą konkretyzację przedmiotu opodatkowania (kryterium ekonomiczne),

3) związek między normatywnie określonymi elementami techniki opodatkowania (źródłem, przedmiotem, podmiotem podatku) a rzeczywistym stanem (kryterium związku między obciążeniem formalnym a obciążeniem materialnym),

4) zakres terytorialny podatków (kryterium miejsca przeznaczenia środków finansowych pochodzących z podatków).

2. Podatki majątkowe – wybór przedmiotu opodatkowania i jego konkretyzacja

Analizując przyjęte przesłanki decydujące o wyborze konkretnej formy opodatkowania, można w uproszczeniu przyjąć, iż dwa pierwsze kryteria są zbliżone. W jednym i drugim podstawowy problem sprowadza się do wyboru przedmiotu opodatkowania [Dolata 1999, s. 78 i n.]. W ramach kryterium przedmiotowego, podatki mogą być pobierane od dochodów, majątków oraz od obrotu i od wydatków. W przypadku kryterium ekonomicznego znaczenia nabiera jednoznaczna konkretyzacja przedmiotu opodatkowania. Stąd wyróżnia się podatki dochodowe (przedmiotem opodatkowania jest majątek w momencie jego powstawania), od kapitału (przedmiotem opodatkowania jest majątek istniejący) oraz podatki od obrotu i od wydatków (przedmiotem opodatkowania jest majątek wydatkowany).

Analizując podjęte w piśmiennictwie podatkowym rozważania na temat obciążeń majątkowych, można odnieść wrażenie, że charakterystyczne jest położenie nacisku nie na ich definicję, lecz na modele i rodzaje. Większość teoretyków podkreśla brak ich homogenicznego charakteru [Gajl 1996a, s. 33; Modzelewski (red.) 2003, s. 159]. Stąd przedmiotem opodatkowania tymi podatkami mogą być: całość lub część posiadanego majątku (są to podatki od stanu majątku); zmiany stanu majątkowego (podatki związane z transferem majątku, np. nadzwyczajny przyrost masy majątkowej, obrót majątkiem).

Prześledźmy zatem różne zdarzenia w przypadku prowadzonej działalności gospodarczej, które uznane zostały za przedmiot opodatkowania oraz nazwijmy podatki, które polski ustawodawca nałożył na wymienione zdarzenia (tab. 1).

Należy przy tym zwrócić uwagę, że nie ma pełnej zgodności wśród teoretyków opodatkowania co do jednoznacznego klasyfikowania konkretnych podatków do grupy podatków majątkowych. Dotyczy to w szczególności podatku rolno i leśnego.

Przykładowo H. Litwińczuk oba zaliczyła do podatków przychodowych. Charakteryzując zaś grupę podatków przychodowych, pisze, że nawiązują one do zewnętrznych znamion, świadczących o rozmiarach osiągniętych przez podatnika dochodów (w przypadku podatku gruntowego odnoszą się do ilości, jakości i rodzaju gruntów) [Litwińczuk 1996, s. 18-19]. Także R. Mastalski zalicza podatek rolno do grupy podatków przychodowych, motywując to aspektem historycznym traktowania tego podatku jako obciążenia przychodów z działalności rolniczej, prowadzonej na

Tabela 1. Rodzaje podatków majątkowych według zdarzeń uznanych za przedmiot opodatkowania

Zdarzenie – przedmiot opodatkowania	Rodzaj podatku majątkowego
Posiadanie majątku	Podatek od nieruchomości Podatek rolny Podatek leśny Podatek od środków transportowych
Zużywanie w procesie produkcji czynników wytwórczych (także środowiska)	Podatek rolny Podatek leśny Podatek od środków transportowych
Przejmowanie majątku	Podatek od spadków i darowizn
Dokonywanie transakcji polegających na sprzedaży, kupnie majątku	Podatek od czynności cywilnoprawnych

Źródło: na podstawie [Grądalski 2003, s. 114].

gruntach rolnych [Mastalski 2006, s. 491-492]. Z kolei B. Kolanowska-Kowalska uważa, że zarówno podatek rolny, jak i podatek leśny nie są podatkami o czystej formie przychodowej, lecz podatkami przychodowo-majątkowymi [Kolanowska-Kowalska 2008, s. 299].

Istotnym problemem odnoszącym się do ekonomiczno-prawnej klasyfikacji podatku rolnego i leśnego jest także to, iż ustawodawca wyłączył z regulacji normujących podatki dochodowe przychody z działalności rolniczej¹ i leśnej, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym i leśnym. Jak się okazuje, fakt ten – wbrew pozorom – ma określone konsekwencje. Nawet gdybyśmy przyjęli, że uzasadnieniem tego rozwiązania była potrzeba szczególnej ochrony – ze względu na specyfikę – tej gałęzi gospodarki, to i tak stosowanie odrębnego opodatkowania rolników może być interpretowane jako takie, dzięki któremu ustawy regulujące podatki dochodowe oraz podatek rolny i leśny wzajemnie się uzupełniają w zakresie systemu zorientowanego na opodatkowanie przychodów (dochodów) podatników.

Jednoznaczne stanowisko w tej kwestii zajmują zaś R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski i E. Wróblewski, podkreślając, iż za traktowaniem podatku rolnego jako obciążenia majątkowego przemawia uzależnienie obowiązku podatkowego wyłącznie od posiadania (władania) gruntami rolnymi, a powstanie obowiązku podatkowego występuje nawet wtedy, gdy na danych gruntach nie jest prowadzona działalność rolnicza [Dowgier i in. 2004, s. 29-31]. Podobny pogląd reprezentuje A. Hanusz, stwierdzając, że podatkowi rolnemu podlegają grunty gospodarstwa rolnego, a nie dochody uzyskiwane z prowadzonej na tym gruncie działalności [Hanusz 1995, s. 7, 41, 59]. Przytoczmy również opinię M. Podstawki, który zestawiając ekonomiczne kryteria wymiaru podatku rolnego w Polsce oraz sposoby ich określania, pisze, iż „podatek ten od 1985 roku przestał być podatkiem

¹ Z wyłączeniem przychodów (dochodów) z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, które są opodatkowane podatkami: dochodowym od osób prawnych bądź dochodowym od osób fizycznych.

przychodowym a stał się podatkiem majątkowym. Podstawą jego wymiaru jest teraz bowiem ziemia zwaloryzowana według współczynników liczbowych” [Podstawka 2000, s. 52 i n.].

Dla porządku trzeba przyznać, że również podatek od nieruchomości, na ogół klasyfikowany w doktrynie jako podatek majątkowy, zaliczany jest niekiedy do kategorii podatków majątkowo-przychodowych [Mastalski 2006, s. 492]. W przeprowadzonym przez cytowanego autora rozumowaniu nawiązano do faktu uzależnienia wysokości obciążenia podatkowego od sposobu wykorzystania nieruchomości². Koncepcja ta jest zgodna z zasadą, że wykorzystywanie nieruchomości w działalności gospodarczej może przysporzyć większych korzyści majątkowych, stąd uzasadnienie dla wyższego jej opodatkowania niż w sytuacji władania innymi, np. budynkiem mieszkalnym. Jak sądzę, prezentowany pogląd traktowania podatku od nieruchomości jako świadczenia o charakterze mieszanym, zawierającego elementy charakterystyczne dla podatków zarówno majątkowych, jak i przychodowych, nie oddaje jednak dobrze rzeczywistości. W takim przypadku należałoby bowiem przyjąć, że dopóki nieruchomość nie przyczyni się do powstania pożytku, to nie powstanie obowiązek podatkowy. W praktyce jednak, jak stwierdzono, istnienie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależniono wyłącznie od faktu jej posiadania (władania nią), bez względu na potencjalne profity³.

3. Podatki majątkowe jako przykład podatków bezpośrednich

W literaturze przedmiotu istnieją rozbieżności co do znaczenia podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie (kryterium trzecie). Ogólnie wyróżnić można dwa poglądy, jeden, w którym odgrywa on ważną rolę w praktyce podatkowej [Dolata 1999, s. 88; Ickiewicz 1998, s. 15; Owsiak 1998, s. 143; Szczęsny 1999, s. 93; Ostaszewski i in. 2004]⁴, i drugi, w którym podaje się w wątpliwość jego znaczenie poznawcze i analityczne [Grądański 2003, s. 106; Dalton 1948, s. 30]. Istotne jest w tym kontekście przeanalizowanie mocnych i słabych stron tego kryterium. Za punkt wyjściowy proponuję przyjąć różne interpretacje wykorzystywane w ramach tego kryterium, czyli [Dolata 1999, s. 87; Olchowicz (red.) 2010, s. 11; Kuzińska 2002, s. 7-9]:

² W podatku od nieruchomości, kwotowe stawki zróżnicowano, uzależniając ich wysokość od kryterium celu, jakiemu ma służyć dana nieruchomość. Najwyższe dotyczą nieruchomości, które mają związek z działalnością gospodarczą wykonywaną przez podatnika.

³ Naturalnie na stronę tworzenia dochodów nakładane są, niezależnie od obowiązku w podatku od nieruchomości, odpowiednie podatki (podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa). Nie dotyczy to jednak działalności prowadzonych na gruntach rolnych i leśnych, co jest konsekwencją traktowania np. podatku rolnego jako podatku uniwersalnego, obejmującego strumienie dochodów, oszczędności, inwestycji oraz zasobu rolnika.

⁴ W przypadku ostatniego źródła konieczne jest wyjaśnienie. Co prawda wymienieni autorzy unikają jednoznacznych ocen, to jednak, podejmując próbę określenia racjonalnego systemu podatkowego, eksponują wątek wyboru między podatkami bezpośrednimi a pośrednimi.

1) źródła pokrycia świadczenia (stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła pokrycia podatku, zdolności płatniczej podatnika); w tym przypadku zwraca się uwagę, czy przedmiot opodatkowania jest tożsamy ze źródłem jego opłacenia, w jaki sposób podatki nakładane są na źródło;

2) jedności podmiotu opodatkowania (ponoszenia ciężaru podatków, tzw. ekonomiczne); podstawą jest wyjaśnienie, kto w rzeczywistości ponosi ciężar opodatkowania, czy istnieją możliwości przeniesienia ciężaru podatku na inne podmioty;

3) charakteru przedmiotu opodatkowania (tzw. skarbowe); posiłkując się taką interpretacją, uwzględnia się następujące cechy: trwałość, przejściowość, przypadkowość przedmiotu opodatkowania;

4) sposobu nałożenia podatku (tzw. administracyjne); zgodnie z nim, podstawą wyodrębnienia podatków bezpośrednich i pośrednich jest możliwość (bądź jej brak) wykorzystania odpowiednich administracyjnych rejestrów podatników i ich miar ekonomicznych do wymierzania podatków;

5) związku między podstawą opodatkowania a precyzyjnie określonymi cechami podmiotu opodatkowania; w świetle tej interpretacji podział podatków wynika z charakteru powiązania z trwałymi cechami podatnika lub wskaźnikami aktywności gospodarczej [Atkinson 1997].

Jak można się zorientować, poszczególne interpretacje, likwidując pewne niejasności, często prowadzą do innych. W ten sposób wzmocniono argumentację stanowiska, że kryteria tego podziału formułowane są niejednoznacznie, z reguły więc nie dostarczają odpowiednich przesłanek do precyzyjnego rozgraniczenia tych dwóch grup podatku.

Po pierwsze, kryterium jedności podmiotu opodatkowania budzi wątpliwości w związku z możliwością przerzucania w zasadzie wszystkich podatków. Problem z zaprezentowanym kryterium wydaje się wynikać ze złożoności mechanizmu przerzucania podatków na różnych uczestników rynku, co nie zawsze idzie w parze z intencjami ustawodawcy. Dlatego w teorii postuluje się spojrzenie na kwestię przerzucalności podatków z innej, szerszej perspektywy. Przykładowo Z. Fedorowicz [1997, s. 156-160] i W. Szczęsny [1999, s. 143-152] standaryzują zachowania przedsiębiorstw według określonych strategii dostosowawczych, wskazując na rozkład ciężaru opodatkowania i możliwą skalę przerzucania części podatku na inne podmioty. Należy mieć też na względzie to, iż zjawisko przerzucania podatków nie może być traktowane jako istota podatku sama w sobie. Z tych powodów F. Grądałski twierdzi, iż „łączenie przerzucalności z kryteriami klasyfikacji jest merytorycznie nieuzasadnione” [2003, s. 106].

Po drugie, wątpliwa jest również precyzja podziału na podstawie kryterium charakteru przedmiotu opodatkowania. W praktyce okazuje się bowiem, że cechę trwałości można przypisać nie tylko stale istniejącym przedmiotom opodatkowania (dochodowi, majątkowi), lecz także produkcji i sprzedaży określonych artykułów, wydatkom na konsumpcję. Z kolei przedmiot opodatkowania może mieć charakter przejściowy, mniej lub więcej przypadkowy nie tylko w ramach podatków po-

średnich, ale również bezpośrednich (w pewnych okolicznościach dochód, majątek mogą być osiągane sporadycznie).

4. Podatki majątkowe jako przykład podatków lokalnych

Czwarte kryterium, które może służyć do określonej systematyki podatków, to skala partycypacji szczebla centralnego i szczebla lokalnego w dysponowaniu realnie wytworzonym produktem narodowym. Przyjmując zatem za podstawę budżet, który zasilają, podatki można podzielić na podatki państwowe (centralne) – stanowiące dochód budżetu państwa, oraz samorządowe (lokalne, terenowe) – stanowiące dochód budżetów samorządu terytorialnego. Podstawową wadą zarysowanego podziału jest mało realne założenie precyzyjnego przyporządkowania podatków poszczególnym rodzajom budżetów. Rozwijając tę myśl, W. Modzelewski pisze, iż wynika to z różnej efektywności fiskalnej podatków oraz braku występowania korelacji z kwotami wydatków poszczególnych budżetów [Modzelewski (red.) 2003, s. 93]. Prowadzi to do wniosku, że pożądane byłoby stosowanie pewnych rozwiązań określanych jako narzędzia redystrybucji dochodów podatkowych⁵.

W Polsce samorządy terytorialne mają określony udział w podatkach dochodowych. W tabeli 2 zawarto zestawienie udziałów jednostek samorządu terytorialnego (dalej jako JST) w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Tabela 2. Udziały JST w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa

Jednostki samorządu terytorialnego	Udział w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (%)	
	podatek dochodowy od osób fizycznych	podatek dochodowy od osób prawnych
Gminy	39,34	6,71
Powiaty	10,25	1,40
Województwa	1,60	14,75

Źródło: na podstawie [Ustawa z dnia 13 listopada 2003...].

Zarówno w doktrynie, jak i w praktyce podatkowej toczy się od dawna dyskusja dotycząca charakteru takich podatków. Powstaje zatem pytanie: czy posiłkując się wspomnianym kryterium, podatki należałoby podzielić na dwie grupy (państwowe i samorządowe), czy też trzy grupy (oprócz wymienionych dochodzą tzw. podatki wspólne, tzn. takie, z których wpływy są dzielone w częściach określonych procentowo pomiędzy państwo i samorząd terytorialny)? Wyczerpujący przegląd wątpliwości dotyczących takiej klasyfikacji podatków przeprowadza N. Gajl [1996b]. Autorka konkluduje, iż podatki nazywane lokalnymi są bardzo różnorodne, często

⁵ Na przykład udziały samorządów terytorialnych w podatkach państwowych, dodatki samorządowe do podatków państwowych.

przyznawane jednostkom lokalnym bez żadnego uzasadnienia merytorycznego⁶ (decyzje uznaniowe), co sprawia, że niemożliwe staje się wskazanie jakiegoś wspólnego mianownika umożliwiającego ustalenie ich jednolitego katalogu. Zdając sobie sprawę z tego, iż określenie rodzajowe podatków i uznanie ich za lokalne ma w większości państw charakter umowy, cytowana autorka wskazuje cztery grupy takich dochodów [Gajl 1996b, s. 33-35]:

- opodatkowanie nieruchomości (przykład samoistnego podatku lokalnego, dotyczącego gruntów zarówno zabudowanych, jak i niezabudowanych),
- opodatkowania obrotów i dochodów (różne formy podatków wspólnych, podzielonych – czyli państwowych i lokalnych),
- opłat (pobierane od czynności i usług lokalnych),
- udziałów i dopłat.

Zastosowany przez N. Gajl podział stwarza wrażenie, że w przypadku tzw. podatków wspólnych – konstruowanych jednostronnie przez państwo – brakuje uzasadnienia do ich wyodrębnienia. Trzeba jednak zaznaczyć, że z wywodów autorki wynika – mimo przyjęcia nazwy lokalny podatek dochodowy – że mamy do czynienia z pewnymi formami obciążeń podatkowych odnoszących się do modelu podatku, który pozostaje podatkiem państwowym.

Dokonując analizy i oceny zaproponowanej klasyfikacji, należy zatem uwzględnić nie tylko miejsce przeznaczenia środków finansowych pochodzących z podatków, lecz także inne kryteria, na podstawie których możliwe będzie wyodrębnienie (bądź nie) wspomnianej kategorii podatków. Kryteriami tymi powinny być⁷: uprawnienia prawotwórcze jednostek samorządu terytorialnego w stanowieniu podatków i ustalaniu elementów konstrukcyjnych podatków, zakres samodzielności w zakresie kształtowania wysokości wpływów z poszczególnych źródeł, związek z wykonywaniem zadań przez samorządy regionalne oraz powiązania bazy podatkowej ze szczeblem lokalnym. Podsumowaniem rozważań jest zestawienie wymienionych kryteriów wraz z wyjaśnieniem ich znaczenia i oceną zakresu podatków, we wpływach z których mają udziały budżety terenowe (tab. 3).

Należy stwierdzić, że na pięć zaproponowanych kryteriów, które zdaniem autora stanowią podstawę do weryfikacji założenia odnośnie do ujęcia tzw. podatków wspólnych, udziały w podatkach dochodowych nie spełniają trzech decydujących.

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, właściwy jest podział podatków na podatki centralne i lokalne. Z takim punktem widzenia zbieżne są poglądy E. Ruśkowskiego, który badając wzajemne powiązania między podsystemem dochodów JST i systemem podatkowym, dowodzi, że [Ruśkowski 2003]:

⁶ Autorka dowodzi, iż przyznanie praw do osiągania przez jednostki samorządu lokalnego wpływów z określonych podatków nie jest związane z określoną konstrukcją podatku, lecz wyłącznie z wolą ustawodawcy.

⁷ Sformułowane kryteria pozwalają w sposób dostateczny oddać charakter i zakres udziałów w podatkach państwowych, określanych przez niektórych autorów jako tzw. podatki wspólne.

Tabela 3. Syntetyczne ujęcie systemu udziałów podatkowych

Kryterium	Charakterystyka	Ocena
Uprawnienia w zakresie stanowienia podatków	Teoretyczne warianty: a) samorząd lokalny nie ma możliwości uchwalania podatków, gdyż należy to do kompetencji parlamentu, b) samorząd lokalny otrzymuje prawo do nakładania lokalnego podatku dochodowego.	W Polsce, podobnie jak w większości państw zachodnich, w konstytucji zawarto zasadę, że podatki uchwalane są przez parlament w formie ustaw. Zgodnie z art. 94 Konstytucji, organy samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Władze regionalne nie mają uprawnień prawotwórczych w zakresie stanowienia podatków dochodowych – brak spełnienia kryterium.
Uprawnienia w zakresie ustalania elementów konstrukcyjnych podatków	Teoretyczne warianty: a) brak możliwości oddziaływania na konstrukcję elementów podatków, b) ograniczone możliwości wpływania na takie elementy, jak np. kształtowanie stawek podatkowych, ustalanie własnych ulg i zwolnień w podatkach, c) samorząd lokalny, mając prawo uchwalania podatków, wykorzystuje możliwość ustalenia podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, ulg i zwolnień odrębnych od krajowych.	Władze regionalne nie mają żadnych uprawnień w zakresie ustalania elementów konstrukcyjnych podatków dochodowych – brak spełnienia kryterium.
Kształtowanie wysokości wpływów z podatków	Aspekt samodzielności finansowej. Standardy samodzielności finansowej określono w <i>Europejskiej karcie samorządu terytorialnego</i> . Zgodnie z treścią dokumentu społeczności lokalne mają prawo w ramach narodowej polityki gospodarczej do posiadania własnych, wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień.	Udziały w podatkach państwowych zostały przyznane jednostkom samorządowym na mocy przepisów prawnych. JST nie mają zatem żadnych możliwości kształtowania wysokości wpływów z wymienionych źródeł – brak spełnienia kryterium .
Związek z zadaniami realizowanymi przez samorządy regionalne	Jednostki samorządu terytorialnego wykonują wiele zadań dla dobra obywateli mieszkających na ich obszarze. Realizacja zadań na poziomie oczekiwanym zarówno przez społeczeństwo, jak i przez państwo wymaga odpowiednich środków finansowych.	Środki pochodzące z udziałów w podatkach dochodowych są przeznaczone na ogół zadań JST. Dla JST nie ma zatem znaczenia, do jakiej grupy podatków zaliczymy udziały – spełnienie kryterium .
Charakter powiązania bazy podatkowej ze szczeblem lokalnym	Trwały związek przestrzenny bazy podatkowej. W przypadku podatków dochodowych bazę podatkową mogą stanowić dochody osób fizycznych, dochody korporacyjne. Wpływy z udziałów w podatkach państwowych powinny pochodzić z terenu działania danej JST.	Należne udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa uzależniono od miejsca zamieszkania (podatek dochodowy od osób fizycznych) oraz miejsca siedziby (podatek dochodowy od osób prawnych). Dodajmy jednak, że wpływy te trafiają do budżetów JST pośrednio, czyli za pośrednictwem urzędów skarbowych – spełnienie kryterium .

Źródło: opracowanie własne.

- do systemu podatkowego wchodzi podsystemy podatków państwowych oraz samorządowych,
- podsystem podatków samorządowych jest jednym z ważnych elementów podsystemu dochodów JST,
- niektóre elementy podsystemu podatków państwowych wchodzi do podsystemu dochodów JST, np. poprzez instytucję udziałów JST w podatkach państwowych.

5. Podsumowanie

Przedstawione w artykule problemy klasyfikacji podatków majątkowych mają swój wymiar teoretyczny, ale także mają znaczenie dla praktyki kształtowania systemu podatków lokalnych.

Zasygnalizowana różnorodność spotykanych w literaturze przedmiotu poglądów dotyczących zaliczania podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego do kategorii podatków majątkowych, przychodowych lub mieszanych, skłania do zaproponowania pewnych rozwiązań, ograniczających dostrzeżone negatywne zjawiska. Z tego punktu widzenia pożądane byłoby:

- uporządkowanie materii podatków majątkowych, przez przyjęcie trwałych, łatwych do zidentyfikowania cech,
- zerwanie z systemem odrębnego opodatkowania rolnictwa i wprowadzenie w nim ogólnych zasad opodatkowania (podatku dochodowego – przykład podatku nakładanego na stronę tworzenia dochodu, podatku majątkowego od wartości posiadanych nieruchomości – przykład opodatkowania zasobu, podatku od towarów i usług – przykład podatku nakładanego na stronę wykorzystania dochodów),
- uwzględnienie mechanizmów merytorycznej selekcji promujących cele rozwojowe, ograniczających zakłócenia mechanizmu rynkowego [Grądalski 2006, s. 216]; opodatkowanie różnorodnych zdarzeń (tab. 1) nie pozostaje bez wpływu na relacje cen oraz podejmowane przez podatników decyzje,
- szczegółowe przeanalizowanie niezbędnych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego w celu odrzucenia nieuzasadnionego podejścia opartego na swobodnym określeniu przynależności tych podatków,
- uproszczenie konstrukcji podatkowych w celu ostatecznej redukcji, mających zdecydowanie mniejsze znaczenie, elementów charakterystycznych dla podatków przychodowych.

Zarysowany pogląd na temat niejednoznaczności i kontrowersyjności podziału podatków na podatki bezpośrednie i pośrednie sprawia, iż należy – jak sądzę – bardzo ostrożnie traktować zaprezentowane kryteria do określenia cech podatków majątkowych, należących do podatków bezpośrednich. Najważniejszą zmianą, którą proponuję wprowadzić do prezentowanego problemu w literaturze, jest ograniczenie cech podatków bezpośrednich do tych, które wzbudzają najmniej kontrowersji, czyli:

- podatkami bezpośrednimi są podatki wymierzone od dochodu lub majątku należącego do podatnika lub pozostającego w jego dyspozycji w sposób umożliwiający czerpanie korzyści z majątku,
- przedmiot podatku jest tożsamy z rzeczywistym źródłem podatku (relacja bezpośrednia), ponieważ wygenerowany dochód i posiadany majątek bezpośrednio nawiązują do wartości, z której podatek zostaje faktycznie zapłacony⁸,
- podatki bezpośrednie nawiązują bezpośrednio do zdolności podatkowej podatników, gdyż są nakładane wprost na źródło,
- podatki bezpośrednie to takie, w przypadku których istnieją możliwości wykorzystania odpowiednich administracyjnych rejestrów podatników oraz ich dochodów i majątków (katastrów) do wymierzania podatków,
- podatki bezpośrednie to te, które są ściśle związane z efektami aktywności gospodarczej.

Literatura

- Atkinson A.B., *Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy*, „Canadian Journal of Economics” 1997, vol. 10.
- Dalton H., *Zasady skarbowości*, Wydawnictwo K. Rutskiego, Łódź 1948.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999.
- Dowgier R., Etel L., Kurzyńska T., Liszewski G., *Reforma podatków majątkowych, Kontrowersje podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
- Fedorowicz Z., *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1997.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996a.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996b.
- Grądzalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2003.
- Grądzalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006.
- Hanusz A., *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1995.
- Ickiewicz J., *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, SGH, Warszawa 1998.
- Kolanowska-Kowalska B., *Polityka fiskalna*, [w:] B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *System finansowy w Polsce*, T. 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Krukowski s.c., Warszawa 1996.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Modzelewski W. (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2003.
- Olchowicz I. (red.), *VAT w działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa 2010.

⁸ Warto jednak zauważyć, że ponoszenie ciężaru ekonomicznego może wyrażać się w przejęciu całości, części wartości majątku lub dochodu, jego części uzyskiwanego z majątku. Konsekwencje dla podatnika są odmienne, w pierwszym przypadku zapłata podatku powoduje uszczuplenie substancji majątkowej podatnika (realny charakter podatku majątkowego), w drugim zaś nie narusza jego substancji majątkowej (nominalny charakter podatku majątkowego).

- Ostaszewski J., Fedorowicz Z., Kierczyński T., *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, Difin, Warszawa 2004.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Podstawka M., *System podatkowy w rolnictwie*, SGGW, Warszawa 2000.
- Ruśkowski E., *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, UMCS, Lublin 2003.
- Szczęśny W., *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 1999.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010 nr 80, poz. 526 ze zm.

ON THE CLASSIFICATION OF TAXES ON PROPERTY – THE BASIC INCOME POTENTIAL OF LOCAL SELFGOVERNMENT

Summary: The subject of this article are the issues related to the classification of taxes on property. It was recognized that the classification criteria of taxes on property should refer to durable and easily identifiable features. As a result the following criteria were used: the economic process of generation and use of income (subject criteria), explicit determination of the subject of taxation (economic criteria), the relation between the taxation technique elements defined by the regulations and the factual condition (the relation between the formal and material burden), the territorial scope of taxes. Thanks to them it is possible to organize the issues of taxes on property and to identify their features which can constitute a contribution to the discussion on the shape of the reform of the system of taxation on property in Poland.