

MICHAŁ SOSNOWSKI

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZNACZENIE ZASAD PODATKOWYCH DLA SYSTEMU PODATKOWEGO

Wprowadzenie

System skutecznej i racjonalnej regulacji życia społeczno-gospodarczego danego państwa powinien być oparty na określonych zasadach, aby właściwie spełniać swoje funkcje. Dotyczy to także budowy i odpowiedniego funkcjonowania systemu podatkowego, a tym samym konstruowania poszczególnych podatków. W literaturze przedmiotu od dawna zbiór owych niezbędnych warunków przyjęło się określać mianem zasad podatkowych.

Zasady podatkowe nie tworzą zamkniętego katalogu i zalicza się do nich różne postulaty, zależnie od reprezentowanych poglądów i oczekiwań kierowanych pod adresem podatków i systemu podatkowego, które kształtują się pod wpływem bieżących prądów politycznych i ekonomicznych występujących w danym państwie¹. Nie są zatem kanonem wiedzy, niepodlegającym zmianom, a wyrazem zjawisk zachodzących nieustannie w rzeczywistości społecznej i gospodarczej². Niemniej, zasady te winny być dla każdego prawodawcy niezbędnym zbiorem reguł i teoretycznych postulatów, których przestrzeganie

¹ L. Eteł, *System podatkowy (zarys wykładu)*, WSiFiZ w Siedlcach, Siedlce 2002, s. 41.

² A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 12.

warunkować będzie optymalne nakładanie przez władzę publiczną obciążeń podatkowych i skuteczną realizacją przyjętych założeń i funkcji państwa³.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty i znaczenia zasad podatkowych, zarówno w konstruowaniu poszczególnych podatków, jak i tworzeniu racjonalnego systemu podatkowego, który ma stanowić efektywne narzędzie polityki gospodarczej państwa w dobie postępującego procesu globalizacji i związanej z nim konieczności uzyskiwania przewagi konkurencyjnej wśród innych państw.

1. Klasyfikacja zasad podatkowych

Za jednego z najbardziej znanych twórców zasad podatkowych uważa się A. Smitha, który już w XVIII wieku sformułował cztery zasady: równości, pewności, dogodności oraz taniości opodatkowania⁴. Powstały one na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej, reprezentowanej także przez D. Ricardo, J.B. Saja i J.S. Milla, nie tracąc mimo upływu lat na aktualności. Zasady pewności, dogodności i taniości opodatkowania określa się w literaturze mianem zasad techniki podatkowej. Zasada równości dotycząca podatku, jako jedna z najbardziej podstawowych, oznacza według Smitha takie rozłożenie obciążeń podatkowych, aby były one powszechne i proporcjonalnie dostosowane do uzyskiwanych dochodów. Pewność w odniesieniu do podatku sprowadza się do określenia terminu jego płatności, sposobu zapłaty oraz kwoty podatku opartego na jasnych i precyzyjnie sformułowanych regulacjach prawnych. Spełnienie zasady dogodności ma na celu zapewnienie podatnikowi najdogodniejszego dla niego sposobu, miejsca i terminu płatności podatku. Zasada taniości natomiast polega na minimalizacji kosztów poboru podatku, zarówno dla podatnika, jak i państwa.

W dobie intensywnie rozwijającej się gospodarki (druga połowa XIX w.), w Europie pojawił się nowy kierunek myśli podatkowej, reprezentowany głównie przez A. Wagnera i L. von Steina, którzy sformułowali tezy dotyczące opodatkowania w zasadniczo odmienny sposób niż w nurcie liberalnym w ekonomii⁵.

³ Por. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 1995, s. 10; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988, s. 124.

⁴ Por. A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, PWN, Warszawa 1954, s. 584 i n.

⁵ M. Weralski, *Pojęcie podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3: *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 41 i n.

W tym czasie w doktrynie pojawiły się różnorodne poglądy dotyczące znaczenia podatków w życiu społeczeństwa i gospodarki, które wiązały się z nadaniem podatkom także funkcji pozafiskalnych, czyli społecznej oraz gospodarczej. Wychodząc naprzeciw owemu „nowemu spojrzeniu” na kwestie opodatkowania, A. Wagner⁶ zmodyfikował dotychczasowe zasady podatkowe i ujął je w cztery grupy zasad: fiskalne, ekonomiczne, sprawiedliwości oraz techniczne.

Zasady fiskalne (wydajność, elastyczność, stałość) w swej istocie miały gwarantować odpowiednio wysokie wpływy z tytułu podatków do budżetu, z uwzględnieniem bieżących potrzeb państwa. Z kolei znaczenie zasad ekonomicznych (gospodarczych), czyli zasady nienaruszalności i ochrony źródeł podatkowych (kapitału i majątku), sprowadzało się do takiego konstruowania podatków, aby umożliwiły przedsiębiorcom pomnażanie swojego kapitału, rozwój ekonomiczny podmiotów gospodarczych, a nakładanie podatku nie ograniczało wolności gospodarczej. Dzięki zasadom sprawiedliwości (równość, powszechność, zdolność do płacenia) Wagner postulował potrzebę powszechności opodatkowania, przy jednoczesnym eliminowaniu nadmiernego zróżnicowania majątkowego w społeczeństwie oraz nędzy i ubóstwa licznych grup społecznych, z którym rynkowy podział dóbr i dochodów nie dawał sobie rady. Remedium na rzeczone zróżnicowanie miało być wprowadzenie progresywnego opodatkowania. Ostatnia z grup zasad – zasady techniczne (dogodność, pewność, taniość) – są zbliżone do postulatów sformułowanych przez Smitha, przy czym zasada dogodności podatku dotyczyć miała zarówno podatnika, jak i aparatu skarbowego, bowiem tylko wówczas mogą być zagwarantowane wpływy podatkowe do budżetu⁷.

W drugiej połowie XX wieku przedstawiciel nowej szkoły niemieckiej F. Neumark (inni to: F.K. Mann, W. Gerloff, G. Schmölders), dokonując analizy nowych warunków i zjawisk charakterystycznych dla stosunków finansowych i gospodarczych tego okresu, sformułował katalog bardziej przystosowanych do nowych czasów zasad podatkowych, klasyfikując je w następujące grupy: zasady fiskalno-budżetowe, zasady etyczno-społeczne, zasady ekonomiczne oraz zasady techniki podatkowej⁸.

⁶ Zob. A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, Leipzig, t. 1 – 1877, t. 2 – 1880, t. 3 – 1886, t. 4 – 1889.

⁷ A. Gomulowicz, J. Małeck, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 64.

⁸ F. Neumark, *Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart*, Wiesbaden 1970, s. 13 i n.

2. Funkcje zasad podatkowych

Wśród zasad podatkowych najważniejszymi, przede wszystkim z punktu widzenia podatnika, są zasada pewności, dogodności i taniości opodatkowania. Zasada pewności podatku Smitha była wyrazem kontestacji, powszechnych w jego czasach, nadużyć podatkowych, wynikających z dowolności w ich nakładaniu. Zdaniem Smitha, owe praktyki miały wyeliminować pobieranie podatków w wysokości wynikającej wyłącznie z przepisów prawa, przy zapewnieniu podatnikom ochrony przed wszelką dowolnością organów skarbowych. Miało to znajdować wyraz w prawnym określeniu terminu płatności, sposobu zapłaty oraz kwoty podatku⁹. W przeciwnym razie niepewność co do wysokości obciążenia może u podatnika wywołać reakcje przejawiające się w ukrywaniu dochodu i uchylaniu się od podatku¹⁰. Pewność podatku w rozumieniu Wagnera może zostać zrealizowana, jeżeli przepisy podatkowe będą formułowane jasnym, zrozumiałym i jednoznacznym językiem, podatnik będzie je znał z odpowiednim wyprzedzeniem, a administracja skarbową będzie działać tylko na ich podstawie. Wagner proponował rozwiązania o charakterze generalnym i systemowym, bowiem podatek narusza dobra osobiste i gospodarcze, a zatem może być ponoszony tylko w ściśle określonej kwocie¹¹. Zdaniem F. Neumark, im bardziej zrozumiałe, komunikatywne i precyzyjne jest tekst ustawy podatkowej, tym większa świadomość obowiązków ciążyących na podatnikach oraz mniej nadużyć związanych ze skrajnie fiskalną interpretacją obowiązków podatkowych przez organy podatkowe¹². W dzisiejszych czasach dla zapewnienia racjonalności systemu podatkowego niezbędne jest prawne zabezpieczenie podatnika przed ryzykiem sprzecznego z przepisami działania aparatu skarbowego i jego konsekwencjami, zwłaszcza natury ekonomicznej, przy prowadzeniu działalności gospodarczej¹³. W przeciwnym wypadku wymagałoby to od

⁹ Por. Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, w: *Encyklopedia podatkowa*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. B/64; M. Weralski, *Pojęcie podatku...*, s. 51.

¹⁰ A. Gomułowicz, *Zasady...*, s. 18.

¹¹ *Ibidem*, s. 24.

¹² *Ibidem*, s. 26.

¹³ Wyrazem takich działań w sferze racjonalizacji polskiego systemu podatkowego i wspierania przedsiębiorczości są podjęte przez rząd prace nad projektem ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

przedsiębiorców uwzględniania w ocenie efektywności swoich przedsięwzięć dodatkowej zmiennej, aby móc w porę podejmować odpowiednie środki zaradcze i takie ryzyko ograniczać¹⁴. Z tego też powodu wszystkie reguły dotyczące zasad wymiaru podatku winny być w przeważającej mierze określone przepisami rangi ustawowej, w zgodzie z obowiązującą konstytucją, szczególnie w odniesieniu do konstrukcji poszczególnych podatków¹⁵. Ponadto, kardynalną zasadą musi tu być niedziałanie prawa wstecz oraz ochrona praw słuszenie nabytych¹⁶.

Postulat Wagnera o potrzebie zmian systemowych, a nie cząstkowych, staje się obecnie tym bardziej aktualny, że w polskich warunkach mamy do czynienia z nader częstymi i fragmentarycznymi zmianami przepisów podatkowych, bez określenia ich perspektywicznego i docelowego kształtu¹⁷. Zmiany te mają charakter wyrywkowy, a nie kompleksowy. Duża częstotliwość wprowadzania zmian powoduje brak stabilności całego systemu i ogranicza możliwość długookresowego planowania przez przedsiębiorców swojej działalności, co podnosi ryzyko jej prowadzenia. Pisał już o tym Neumark, według którego trwałość prawa podatkowego oraz jego spójność i niesprzeczność musi być traktowana jako wartość szczególna, gdyż może zapewnić stabilizację i pewność obciążeń podatkowych oraz bezpieczne planowanie działalności gospodarczej¹⁸.

Nie mniej istotne jest takie zbudowanie systemu podatkowego, aby płacenie podatków odbywało się w jak najdogodniejszej formie. Dotyczyć to musi zarówno terminu, sposobu, jak i miejsca, na co zwracał uwagę Smith¹⁹, który uważał, że termin płatności należy odnosić do ekonomicznego procesu powstawania dochodów podatkowych, począwszy od przychodu przez zysk (dochód), majątek, aż po dochód wydatkowany, gdyż każdy ten etap charakteryzuje określona specyfika, wyznaczająca właściwy, a więc dogodny dla podatnika czas zapłaty

¹⁴ Zob. S. Wrzosek, *Analiza wrażliwości jako warunek praktycznej efektywności inwestycji rzeczowych*, w: *Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*, red. W. Pluta, t. 2, „Prace Naukowe” nr 1042, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2004, s. 396.

¹⁵ N. Gajl, op.cit., s. 3.

¹⁶ Szerzej na ten temat zob. W. Łączkowski, *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Sądownictwo Konstytucyjne” 1997, z. 1; T. Zieliński, *Ochrona praw nabytych – zasada państwa prawnego*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 3.

¹⁷ Por. J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5.

¹⁸ F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steurpolitik*, Tübingen 1970.

¹⁹ A. Smith, op.cit., s. 585–586.

podatku²⁰. Obowiązek spełnienia niniejszej zasady ciąży na władzy stanowiącej prawo podatkowe, która – jak podkreśla z kolei Wagner – winna uwzględniać w procesie legislacyjnym takie elementy techniczne, które ułatwią realizację wpływów podatkowych²¹. Obecnie najważniejsze jest ujednoczenie interpretacji prawa podatkowego wydawanych przez władze podatkowe oraz „przyjaźniejsze” nastawienie urzędników podatkowych, którzy winni służyć pomocą podatnikom w załatwianiu formalności związanych z płaceniem danin publicznych.

Zarówno Smith, Wagner, jak i Neumark widzieli potrzebę przestrzegania zasady taniości opodatkowania, co wynika – zdaniem Wagnera – z konieczności stosowania w gospodarce finansowej i racjonalnej polityce podatkowej zasady ekonomiczności, która powinna dotyczyć zarówno kosztów, które z tytułu ściągania podatków ponosi podatnik, jak i kosztów powstających z tego tytułu po stronie administracji skarbowej. Nadmierne koszty poboru podatków (po stronie podatnika, płatnika i administracji skarbowej) ograniczają ich fiskalne znaczenie, a to z kolei wymusza zwiększenie obciążeń podatkowych, aby pokryć „ubytki”. W konsekwencji, wpływa to hamująco na aktywność zarobkową społeczeństwa i rozwój działalności gospodarczej. Generowaniu kosztów poboru podatków sprzyjają wysokie i często niewspółmierne do przewinienia kary, przewlekłe procedury sądowe i koszty egzekucji, o czym pisał już J.B. Say (1767–1832)²². W kontekście dzisiejszych czasów ważne jest, że ten kardynalny postulat taniości opodatkowania nie zmienił się zasadniczo (ma wymiar „ponadczasowy”) i dotyczy każdego racjonalnego systemu podatkowego²³. Należy zatem nadal doskonalić technikę poboru, dążąc do minimalizacji niezbędnych kosztów²⁴. Pomocne w tym względzie wydaje się uproszczenie przepisów podatkowych, które obecnie, z powodu ich skomplikowania, zmuszają wielu podatników do korzystania z doradztwa podatkowego i rachunkowego, co niewątpliwie znacznie podwyższa koszty prowadzenia działalności gospodarczej. Powszechne wykorzystanie nowoczesnej techniki informacyjnej w kontaktach z aparatem skarbowym i w pracy samego aparatu mogłoby także w sposób istotny wpłynąć na obniżenie tych kosztów.

²⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, op.cit., s. 33.

²¹ Ibidem, s. 64.

²² J.B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960, s. 773–774.

²³ A. Gomułowicz, op.cit., s. 37.

²⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (cz. II)*, „Głosa” 1996, nr 12, s. 3 i n.

W kontekście ekonomicznego oddziaływania podatków na procesy gospodarcze zachodzące w państwie oraz warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, istotne znaczenie ma przestrzeganie zasady równomierności opodatkowania. Jest ona szeroko dyskutowana w literaturze, a różnorodne poglądy głoszone na jej temat są często podyktowane zmianami stosunków społecznych i gospodarczych w ciągu lat. Zasada ta jest przez wielu ekonomistów uznawana za najważniejszą z zasad sformułowanych przez Smitha, który twierdził, że „poddani każdego państwa powinni przyczynić się do utrzymania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”. Smith porównywał gospodarkę państwa do gospodarki prywatnej, w której rządzi zasada świadczeń wzajemnych (ekwiwalencji). Określenie „proporcjonalnie” wyraźnie wskazuje, że Smith był zwolennikiem liniowego opodatkowania, co uzasadniał tym, że podatnik bardziej zamożny w większym stopniu korzysta z ochrony i działalności państwa niż podatnik ubogi, a zatem proporcjonalnie do wielkości swego majątku powinien też ponosić ciężary podatkowe (koncepcja *benefit* – korzyści). Ponadto zwracał uwagę na zdolność płatniczą (*ability-to-pay*) podatnika, który nie powinien ponosić większych danin niż jest w stanie zapłacić.

W duchu unikania fiskalizmu i ochrony źródeł podatkowych powstała tak zwana reguła edynburska (*leave them as you find them*), której twórcą był inny zwolennik liberalizmu w gospodarce – D. Ricardo. Reguła ta mówi, że sytuacja dochodowa i majątkowa każdego podatnika przed i po nałożeniu podatku nie powinna być istotnie różna. Jego zdaniem rząd winien prowadzić taką politykę fiskalną, która będzie chronić akumulowane kapitały i nie będzie szkodzić rozwojowi działalności gospodarczej, a w konsekwencji zagrażać bytowi państwa²⁵. Zaprezentowany postulat stanowi początek idei neutralności opodatkowania, głoszonych dzisiaj zwłaszcza w środowiskach neoliberalnych i rozumianych właśnie jako unikanie fiskalizmu oraz ochrona źródeł podatkowych. Z kolei ekonomiści, dla których idee interwencjonizmu państwowego są bliższe, neutralność systemu podatkowego rozumieją jako ochronę źródeł podatku i unikanie fiskalizmu, przypisując równocześnie podatkowi funkcje pozafiskalne, co powoduje, że trudniej mówić w tym przypadku o granicy opodatkowania²⁶.

²⁵ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWN, Warszawa 1957, s. 168 i n.

²⁶ Zob. W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Iuridica nr 54, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 120.

Podobnie jak Smith, zwolennikiem proporcjonalnego opodatkowania był inny klasyczny ekonomista J.S. Mill, dla którego idea równomierności i sprawiedliwość podatku polegała na równości ponoszonych ofiar, przy czym wkład każdej jednostki w pokrywaniu potrzeb państwa „powinien być taki, by nie odczuwała ona ani więcej, ani mniej przykrości niż każda inna jednostka doświadcza z powodu swego udziału”²⁷. Ponadto Mill kontestował progresywną formę opodatkowania dochodów, uważał bowiem wykorzystywanie podatków w charakterze narzędzi redystrybucji jako niesprawiedliwe i szkodliwe ekonomicznie. Jednocześnie zastrzegał, że podatek płać się powinno od dochodu stanowiącego nadwyżkę ponad określony poziom gwarantujący minimum egzystencji²⁸.

Całkowicie inaczej kwestię równomierności i dążenia do ideału sprawiedliwego opodatkowania rozumieci Wagner i Say, będący zwolennikami zastosowania w systemie podatkowym progresji podatkowej, a tym samym nadania podatkom funkcji socjalnej. Wagner oprócz funkcji fiskalnej i socjalnej podatku dostrzegł potrzebę wykorzystania go w działaniach interwencyjnych państwa w gospodarce i polityce, odrzucając tym samym idee liberalizmu gospodarczego i automatyzmu rynkowego. Te zwiększone zadania państwa oraz urzeczywistnianie koncepcji państwa dobrobytu i sprawiedliwości społecznej wymagają większych środków, których źródłem, zdaniem Wagnera, musi być powszechność podatku i rozsądne progresywne opodatkowanie wysokich dochodów przy zachowaniu źródła podatku i bodźca do osiągania zysku²⁹. Istotna w tym kontekście była wydajność poszczególnych źródeł podatkowych. Z rezerwą odnosił się on także do nazbyt dużego udziału w dochodach budżetu państwa podatków pośrednich (jako regresywnych i mniej wydajnych). W tym aspekcie dużą wagę przywiązywał do elastyczności podatku, która wynika z jego konstrukcji. Według Wagnera, elastyczność podatku powinna umożliwiać wzrost bądź spadek wpływów podatkowych zależnie od aktualnych potrzeb państwa, czyli poziomu wydatków publicznych. Ponadto opowiadał się za tym, aby „rodzaj podatków” oceniać przez pryzmat skutków, jakie wywołują. Wagner skłaniał się

²⁷ J.S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej*, t. 2, PWN, Warszawa 1966, s. 564.

²⁸ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002, s. 39.

²⁹ Por. M. Weralski, *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL...*; Z. Fedorowicz, op.cit., s. B/71.

też wyraźnie ku postulatowi ochrony „majątku i kapitału”, z powodu „funkcji kapitału w gospodarce, w szczególności w procesie produkcji”³⁰.

Także zdaniem Neumarka, w aspekcie opodatkowania optymalnym budżetem jest jedynie taki, który nie narusza granic (źródeł) opodatkowania, a równocześnie zabezpiecza realizację niezbędnych zadań publicznych. Według niego, przydatność danego podatku należy oceniać przez pryzmat konsekwencji fiskalnych, społecznych i gospodarczych jego zastosowania³¹. Przy nakładaniu podatków należy bowiem obserwować, jak wydajność fiskalna określonego podatku wpływa na dochody uzyskiwane z innych źródeł podatkowych oraz siłę i wzrost gospodarki. Nadmierny wzrost obciążeń podatkowych w wyniku silnej progresji mogłoby skutkować oporem przed płaceniem podatków i redukcją wpływów z ich tytułu³². Zdaniem wielu ekonomistów w celu osiągnięcia równości podatkowej należy zastosować progresję podatku, aby obciążenia podatkowe miały charakter bardziej zindywidualizowany i zróżnicowany oraz były pochodną wielkości przychodu, dochodu bądź majątku³³. Zasadniczym problemem jest jednak określenie metody indywidualizacji ciężaru podatkowego. Zgodnie z koncepcją zdolności płatniczej podatnika, należy tu przestrzegać zasady sprawiedliwości opodatkowania, choć kwestia co jest sprawiedliwe, a co już nie, jest również przedmiotem wielu dyskusji i kontrowersji.

W literaturze przedmiotu występują dwie niezależne koncepcje sprawiedliwości w rozumieniu równości. Jest to mianowicie sprawiedliwość pozioma i sprawiedliwość pionowa. Sprawiedliwość pozioma polega na równym traktowaniu równych, czyli jednostek identycznych pod wszystkimi ważnymi względami. Z tego też powodu system podatkowy, który wprowadzałby dyskryminację ze względu na płeć, wyznanie czy kolor skóry byłby uznany za niesprawiedliwy. Z kolei zasada sprawiedliwości pionowej polega na zróżnicowaniu opodatkowania wobec tego, co jest nierówne pod względem podatkowym. Zatem skoro niektórzy są w stanie płacić wyższe podatki, to powinni to czynić. Jednak tu pojawiają się następujące problemy, po pierwsze, kto – co do zasady – winien płacić podatki według wyższych stawek, po drugie, jak sformułować zgodnie z tą zasadą

³⁰ Z. Fedorowicz, op.cit., s. B/72.

³¹ Zob. F. Neumark, *Interventionische und dirigische Steuerpolitik*, w: *Wirtschaftsfragen der freien Welt*, Frankfurt/M 1957, s. 450 i n.

³² F. Neumark, *Grundsätzliche Betrachtungen über die Grenzen der Besteuerung*, „Info-Schuldienst“ 1981, nr 16–17, s. 8 i n.

³³ A. Gomułowicz, J. Małecki, op.cit., s. 68.

adekwatne przepisy prawa, po trzecie zaś trzeba określić, czy jeżeli dana jednostka jest w stanie płacić wyższe (z powodu wyższych stawek podatkowych) podatki, to o ile więcej powinna płacić w stosunku do innych³⁴. Odpowiedzią na postulat stosowania zasady sprawiedliwości poziomej jest zastosowanie w opodatkowaniu stosunkowo niskiej, proporcjonalnej stawki liniowej przy szerokiej bazie podatkowej³⁵. Z kolei stosunkowo silna progresja oraz znacząca liczba różnych ulg i zwolnień podatkowych jest wyrazem realizowania w systemie podatkowym zasady sprawiedliwości pionowej. Chociaż stopień tej progresji jest sprawą odrębnej dyskusji i zdania są podzielone, to panuje zgoda co do twierdzenia, że stroma progresja przyczynia się do niszczenia źródeł podatkowych, jest sprzeczna z ideą zdolności płatniczej i wpływa negatywnie na rozwój przedsiębiorczości.

Podsumowanie

Bez wątplenia nadmierny fiskalizm zniechęca podatników do płacenia podatków (ucieczka w szarą strefę bądź celowe zaniżanie podstawy opodatkowania) w danym kraju, a nawet powoduje przeniesienie jego działalności gospodarczej poza jego granice. Wpływa to również ujemnie na produktywność czynników wytwórczych i całość procesów gospodarczych, na czym traci państwo, ponieważ zmniejszają się wpływy podatkowe do budżetu, zanika aktywność przedsiębiorstw oraz maleje konsumpcja. Jest to klasyczny przykład niszczenia źródeł podatkowych. Ta prosta zależność musi być dla władzy publicznej realizującej politykę fiskalną (a w węższym znaczeniu – politykę podatkową) wskazaniem, że przede wszystkim ma ona nie naruszać granic opodatkowania i sprzyjać podniesieniu ekonomicznej efektywności prowadzenia działalności gospodarczej w swoim kraju. Jest to szczególnie ważne w dobie nasilającej się w świecie

³⁴ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 565–567.

³⁵ W literaturze przedmiotu pojęcie bazy podatkowej albo utożsamiane jest z podstawą opodatkowania (zwłaszcza literaturze z zakresu finansów publicznych), albo też rozumiane jest jako system źródeł, z których władza publiczna uzyskuje wpływy podatkowe. Według P. Kulawczuka baza podatkowa to wyznaczona przez władzę publiczną, ale funkcjonująca z dużym poziomem autonomii, zróżnicowana i zmieniająca się struktura źródeł dochodów podatkowych, która cechuje się możliwością przenoszenia w kierunku źródeł zapewniających mniejsze obciążenia podatkowe, reaguje na bodźce podatkowe oraz podlega różnej wielkości zmianom wraz z przebiegiem cyklu koniunkturalnego. Ponadto w obrębie bazy podatkowej funkcjonuje ograniczona liczba segmentów o podobnych właściwościach. P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa małych i średnich przedsiębiorstw*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2004, s. 10.

konkurencji podatkowej i globalizacji procesów gospodarczych, umożliwiającym przemieszczanie podmiotów gospodarczych, kapitału, a wreszcie i ludzi – zwłaszcza wysoko wykwalifikowanych – do państw o łagodniejszym systemie podatkowym. Ponadto, środki publiczne pozyskane z podatków (tj. pieniądze podatników, a nie pieniądze „państwowe”³⁶) winny być zawsze racjonalnie i oszczędnie wydatkowane, aby uniknąć sytuacji ich marnotrawienia przy jednoczesnym zwiększaniu obciążeń podatkowych dla zrealizowania koniecznych zadań państwa.

Dorobek nauki skarbowości w postaci zasad podatkowych jest wynikiem dążenia różnych przedstawicieli szkół i myśli ekonomicznych do znalezienia „złotego środka”, który godziłby ekonomiczne interesy państwa i podatników. Mimo upływu wielu lat od pierwszych postulatów wygłaszanych w nurcie ekonomii klasycznej, problemy wówczas podejmowane są nadal aktualne i ważne. Jedną z takich kwestii jest określenie źródeł wyboru podatku i sposobu ich pobierania. Także i dziś mamy do czynienia z szeroko dyskutowanym problemem, co jest lepsze – opodatkowanie proporcjonalne (liniowe) czy też progresywne. Właściwsze byłoby jednak doprecyzowanie tego pytania o określenie – dla kogo lepsze i jakie to będzie miało konsekwencje społeczne i gospodarcze w najbliższym czasie i w przyszłości.

Tworząc system podatkowy, należy przestrzegać konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz eliminować czynniki destrukcyjnie oddziałujące na sytuację prawną i ekonomiczną podatnika, który powinien mieć zagwarantowaną możliwość przewidywania i planowania, z możliwie dużym prawdopodobieństwem, swojej legalnej działalności, bez ryzyka nagłej zmiany regulacji prawnych, a tym samym swojej sytuacji.

Konkludując trzeba podkreślić niezaprzeczalną i niepodważalną rolę zasad podatkowych, będących wskazaniem, co jest właściwe, sprawiedliwe, racjonalne społecznie i ekonomicznie przy tworzeniu sprawnego i efektywnego³⁷ systemu

³⁶ Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2001, s. 27.

³⁷ Zdaniem M. Wilkinson system podatkowy jest efektywny (*efficient*), jeśli zaistniałe wskutek jego działania zakłócenia (*distorsions*) w ekonomicznych zachowaniach inwestorów, konsumentów i oszczędzających oraz zmiany cen dóbr są zminimalizowane. W sytuacji, gdy dany podatek powoduje zmiany w zachowaniach ekonomicznych podatników (odchylenia od ich naturalnych preferencji), oznacza to nakładanie dodatkowych ciężarów fiskalnych, a tym samym zmniejszenie w większym stopniu niż minimalny, dobrobytu podatnika. Według Wilkinson skutecznego działania władzy publicznej powinno zmierzać do minimalizowania takich zakłóceń, przez co opodatkowanie staje się wydajne i neutralne. M. Wilkinson, *Taxation*, London 1992, s. 22–23.

podatkowego i dokonywaniu w nim zmian jako następstwa zmienności ogólnych warunków życia społeczno-gospodarczego w otaczającym świecie. Każdy system podatkowy i każdy podatek musi cechować trwałą wydajność, pewność, dogodność, taniość, spójność, sprawiedliwość i ekonomiczność. Przestrzeganie zasad podatkowych, niezależnie od ich proveniencji, może jedynie sprzyjać kreowaniu przyjaznego otoczenia fiskalnego dla swobodnie rozwijającej się przedsiębiorczości i wzrostu gospodarczego.

Literatura

- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (cz. II)*, „Glosa” 1996, nr 12.
- Etel L., *System podatkowy (zarys wykładu)*, WSFiZ w Siedlcach, Siedlce 2002.
- Fedorowicz Z., *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, w: *Encyklopedia podatkowa*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 1995.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988.
- Kulawczuk P., *Efektywność podatkowa małych i średnich przedsiębiorstw*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2004.
- Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Iuridica nr 54, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992.
- Łączkowski W., *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Sądownictwo Konstytucyjne” 1997, z. 1.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2001.
- Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej*, t. 2, PWN, Warszawa 1966.
- Neumark F., *Interventionische und dirigische Steuerpolitik*, w: *Wirtschaftsfragen der freien Welt*, Frankfurt/M 1957.
- Neumark F., *Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart*, Wiesbaden 1970.
- Neumark F., *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970.
- Neumark F., *Grundsätzliche Betrachtungen über die Grenzen der Besteuerung*, „Info-Schuldienst“ 1981, nr 16–17.
- Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWN, Warszawa 1957.

- Say J.B., *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, PWN, Warszawa 1954.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002.
- Wagner A., *Finanzwissenschaft*, Leipzig, t. 1 – 1877, t. 2 – 1880, t. 3 – 1886, t. 4 – 1889.
- Weralski M., *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3: *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Weralski M., *Pojęcie podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3: *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Wilkinson M., *Taxation*, London 1992.
- Wrzosek S., *Analiza wrażliwości jako warunek praktycznej efektywności inwestycji rzeczowych*, w: *Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*, red. W. Pluta, t. 2 „Prace Naukowe” nr 1042, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2004.
- Zieliński T., *Ochrona praw nabytych – zasada państwa prawnego*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 3.

THE IMPORTANCE OF PRINCIPLES OF TAXATION FOR THE TAX SYSTEM

Summary

In this article the author discusses the issue related to the role of the principles of taxation in developing efficient tax system as a tool of fiscal policy. He also describes the achievements of the theory of taxation in the tax rules, and then presents the different rules in terms of their impact on the quality of taxation law, situation of taxpayers and the level of effectiveness by the state to achieve socio-economic objectives.

Translated by Michał Sosnowski

