

„System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji?

“Tax system” or a collection of random regulations?

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Doradca podatkowy, członek Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, pracownik naukowy na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, ORCID: 0000-0002-2256-4558

Streszczenie

System podatkowy to ogół podatków występujących w danym czasie w danym państwie. Powinien być zbudowany według zasad podatkowych oraz zasad prawidłowej legislacji, tj. godzić funkcje podatków z interesem podatników. Aby zbudować optymalny system podatkowy, ustawodawca powinien brać pod uwagę przynajmniej podstawowe zasady podatkowe: neutralność podatkową, pewność opodatkowania, efektywność, łagodzenie ciężaru podatkowego, ochronę źródeł opodatkowania oraz taniość wymiaru i poboru. Prawo podatkowe ze względu na swoją specyfikę i ingerencję w prawo własności powinno być zrozumiałe dla jego adresatów. Zasada ustawowej regulacji danin publicznych powinna ograniczać częstotliwość zmian, a tak się nie dzieje. W Polsce mimo postulatów mamy wciąż zbiór przypadkowych regulacji zamiast systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: system, podatek, ustawowa regulacja, fiskalizm

Abstract

The tax system is the total amount of taxes that occur in a given country at a given time. It should be built in accordance with tax principles and the principles of proper legislation, reconciling the functions of taxes with the interests of taxpayers. When building an optimal tax system, the legislator should take into account at least the basic tax principles: tax neutrality, tax certainty, efficiency, mitigation of the tax burden, protection of sources of taxation, and cheapness of assessment and collection. Tax law, due to its specificity and interference with the right of ownership, should be understandable to its addressees. The principle of statutory regulation of public levies should limit the frequency of changes, but this is not the case. In Poland, despite the postulates, we still have a set of random regulations instead of a tax system.

Keywords: system, tax, statutory regulation, fiscalism

1. WPROWADZENIE

Pojęcie „systemu” pojawia się w teorii i praktyce w różnych aspektach. Najczęściej definiowane bywa jako zbiór pewnych elementów stanowiących wyodrębnioną z otoczenia, względnie autonomiczną całość, które mają wewnętrzne powiązania i między którymi zachodzą sprzężenia, oddziałujące także na otoczenie zewnętrzne. System nazywany jest również układem pewnych elementów, powiązanych ze sobą różnymi zależnościami, który został utworzony w celu spełnienia pewnych funkcji¹. Wszystkie elementy systemu zostają tak dobrane, by służyć realizowaniu głównego celu układu jako całości. System jest obiektem zorganizowanym, funkcjonującym jako jedna całość (nakłady, procesy transformacji, wyniki i sprzężenie zwrotne). Jest układem elementów mającym określoną strukturę, który stanowi logicznie uporządkowaną całość. Jest także uporządkowanym zbiorem twierdzeń, poglądów, tworzących jakąś teorię, czy określonym sposobem wykonywania jakiejś czynności².

W psychologii systemem nazywany jest zbiór elementów powiązanych ze sobą relacjami tak, by stanowiły one całość zdolną do funkcjonowania w określony sposób³. Podobną

definicję tego terminu wprowadził pionier cybernetyki w Polsce Marian Mazur, który uważał, że system to zbiór elementów i zachodzących między nimi relacji⁴. Z kolei w filozofii systemem nazywa się zbiór tez i twierdzeń stanowiących pewną spójną całość, a także zasady organizacji czegoś – zbiór przepisów lub reguł obowiązujących w danej dziedzinie. W naukach ekonomicznych i w zarządzaniu przez pojęcie systemu rozumie się natomiast celowo określony zbiór elementów i zbiór sprzężeń między nimi, które wspólnie określają cechy całości. I wreszcie w ujęciu prawnym, a ściślej prawo w ujęciu przedmiotowym – to system norm prawnych, czyli ogólnych, abstrakcyjnych i jednoznacznych dyrektyw postępowania, które powstały w związku z istnieniem i funkcjonowaniem państwa lub innego uporządkowanego organizmu społecznego, które zostały ustanowione lub uznane przez właściwe organy władzy odpowiednio publicznej lub społecznej i przez te organy są stosowane, w tym z użyciem przymusu⁵.

2. POJĘCIE SYSTEMU PODATKOWEGO

W doktrynie prawa podatkowego pojęcie systemu podatkowego budzi pewne kontrowersje. Co do zasady przyjmuje

się, że system podatkowy to ogół podatków występujących w danym czasie w danym państwie⁶. Można też uznać, że jest to całokształt prawnoorganizacyjnych form opodatkowania⁷, ale w praktyce rzadko stanowi on zwartą, jednolitą, logicznie uporządkowaną wewnątrznie całość. System podatkowy powinien być zbudowany według zasad podatkowych i zasad prawidłowej legislacji, niesprzeczny, logiczny i zupełny, tj. powinien godzić funkcje podatków, w tym przede wszystkim fiskalną i redystrybucyjną⁸. Najczęściej powstaje w okresie wielu lat i ukształtowany jest pod wpływem bieżących potrzeb finansowych państwa oraz koncepcji politycznych i ekonomicznych.

Podstawowe wymogi prawne dotyczące budowy systemu podatkowego to przejrzystość aktów prawnych, wewnętrzna ich zwartość oraz logiczna konstrukcja. Niezbędne wymogi ekonomiczne to natomiast wybór właściwych źródeł i odpowiedniej formy procesu ekonomicznego do opodatkowania oraz ustalenie podmiotu i granic opodatkowania⁹. Aby zbudować optymalny system podatkowy, ustawodawca powinien brać pod uwagę przynajmniej podstawowe zasady podatkowe: neutralność podatkową, pewność opodatkowania, efektywność, łagodzenie ciężaru podatkowego, ochronę źródeł opodatkowania oraz taniść wymiaru i poboru.

System podatkowy nie jest więc jakimkolwiek zespołem podatków, lecz takim, który powinien mieć „myśl przewodnią”, będącą czynnikiem łączącym poszczególne podatki w logiczną całość pod względem zarówno prawnym, jak i ekonomicznym. Myśl ta może dotyczyć konstrukcji prawnej systemu podatkowego i składających się na niego poszczególnych podatków oraz treści ekonomicznej tego systemu¹⁰.

Podatek jest zjawiskiem historycznym, które pojawiło się na pewnym etapie rozwoju społeczeństwa i stosunków społeczno-ekonomicznych. Wraz z rozwojem tych stosunków następował rozwój istniejących już konstrukcji, jak również tworzono zupełnie nowe obciążenia podatkowe zasilające budżet. Proces tego rozwoju znajduje również odzwierciedlenie w budowie systemów podatkowych, które są zbiorem nawarstwiających się konstrukcji normatywnych, pochodzących z różnych, często odległych okresów historycznych. Stąd też w tym zbiorze trudno doszukać się jakiegokolwiek ładu i porządku¹¹. Uporządkowaniu systemu podatkowego nie sprzyja również praktyka legislacyjna w zakresie prawa podatkowego.

3. ZASADY BUDOWY RACJONALNEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Podkreślić należy, że ustawy podatkowe i przepisy wykonawcze do nich nie tworzą jeszcze systemu podatkowego, ale stanowią jedynie urzędowy spis obowiązujących podatków. O systemie możemy mówić dopiero wtedy, gdy w sensie konstrukcji prawnej i powiązań ekonomicznych tworzy on wewnątrznie spójną, jednolitą całość, zgodną z zasadami konstytucyjnymi. Kiedy buduje się system podatkowy, trzeba brać pod uwagę wiele czynników, wśród których wyróżnić trzeba:

- 1) umiejętne wyważenie interesu Skarbu Państwa z interesem podatnika;
- 2) konieczność uwzględniania w konstrukcjach podatków rozwiązań przyjętych w innych gałęziach prawa;
- 3) konieczność nadania normom prawa podatkowego charakteru unijnego i międzynarodowego;

- 4) zapewnienie stabilności rozwiązań w dłuższych przedziałach czasowych, co ma na celu budzenie zaufania podatnika do państwa i prawa;
 - 5) zrezygnowanie z rozwiązań prowizorycznych i doraźnych, które powodują utratę zaufania i wywołują negatywne skutki społeczne i gospodarcze;
 - 6) ograniczenie do minimum zmian w prawie podatkowym, które mają charakter doraźny i podyktowane są najczęściej celami fiskalnymi;
 - 7) unikanie nadmiernych obciążeń podatkowych, ponieważ gdy podatki mają charakter konfiskacyjny, wówczas wpływają negatywnie na mentalność podatnika i prowadzą go do szarej, a nawet do czarnej strefy, stąd istotne znaczenie ma zrozumienie przesłanek, które wyznaczają granice opodatkowania;
 - 8) ustanowienie gwarancji ochrony praw podatnika, a w szczególności zakaz wprowadzania takich podatków, które zagrażają egzystencji podatnika lub uniemożliwiają mu dalsze prowadzenie działalności gospodarczej.
- Kształt systemu podatkowego zależy od wielu różnorodnych czynników i może w istotny sposób różnić się w konkretnym kraju od rozwiązań obowiązujących nawet w krajach sąsiednich. Do czynników tych można zaliczyć:
- 1) system społeczno-polityczny;
 - 2) strukturę społeczno-gospodarczą państwa (brak jakiegokolwiek wyraźnej struktury i słaby rozwój ekonomiczny tworzy raje podatkowe);
 - 3) poziom rozwoju gospodarczego;
 - 4) miejsce danego kraju w systemie gospodarki światowej;
 - 5) ciągłość (lub jej brak) tradycji podatkowej;
 - 6) stan gospodarki i budżetu, co wskazuje na to, czy dane państwo należy do grupy tzw. państw dłużniczych czy wierzycielskich itp.¹²

4. FUNKCJE SYSTEMU PODATKOWEGO

Podatki dostarczają państwu narzędzi (środków finansowych) do realizacji zakładanych celów, w rękach polityków natomiast mogą się stać instrumentem krępującym życie gospodarcze i osłabiającym inicjatywy podatników. Podatki – oprócz celów oczekiwanych i zamierzonych przez ustawodawcę – mogą zatem wywoływać następstwa, których wcześniej nie przewidywano.

Podstawową funkcją systemu podatkowego jest funkcja dochodowa. Ma ona na celu zapewnienie stałych i systematycznych wpływów budżetowych, ale racjonalny ustawodawca musi pamiętać, że po to, by skutecznie finansować wydatki publiczne, należy wyważyć dwa przeciwstawne interesy – dobro publiczne i dobro prywatne, z których każde korzysta z ochrony konstytucyjnej. Jeśli system podatkowy jest ukierunkowany wyłącznie na realizację funkcji dochodowej, to ustawodawca może wprowadzać do niego takie podatki, które mimo założeń nie przysparzają wpływów. Samowola ustawodawcy i nadmierny fiskalizm prowadzą natomiast do poboru podatków nieuzasadnionych zdolnością płatniczą podatników i brakiem podstaw prawnych opodatkowania.

System podatkowy może spełniać również funkcje niefiskalne, których realizacja spowoduje wystąpienie pożądaných zmian w życiu gospodarczym i społecznym. Polityka podatkowa władz wprowadzających preferencje lub obostrzenia

może oddziaływać na system podatkowy, a stosowane instrumenty mają zapewnić ochronę i utrzymanie istniejącego stanu zjawisk i stosunków społeczno-gospodarczych. Mogą także prowadzić do ich zmiany lub przekształcenia bądź ustania lub ograniczenia. Realizując funkcje niefiskalne, państwo przywiązuje szczególną wagę do niskiego poziomu opodatkowania, opiera się bowiem na założeniu, że łagodzenie opodatkowania przyczynia się do wzrostu dochodów budżetowych, ponieważ nieopłacalne staje się poszukiwanie sposobów uchylania się od opodatkowania, a niskie podatki zachęcają do inwestycji, które tworzą nowe miejsca pracy i zapewniają wzrost produkcji.

Funkcje systemu podatkowego integralnie związane są zatem z zadaniami państwa oraz jego aktywną rolą na gruncie gospodarczym i społecznym, a podatki są jednym z podstawowych źródeł dochodów budżetowych.

5. REGUŁY TWORZENIA I STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

Podatki nie stanowią jednolitej wewnętrznie kategorii ani prawnej, ani ekonomicznej, a dla podatników są istotnym obciążeniem bez względu na ich wysokość i rodzaj w nich tzw. opór podatkowy, rozumiany jako poczucie niesprawiedliwości i doznanie „krzywdy podatkowej”. Płacenie podatków jest obowiązkiem uciążliwym, a niechęć jest naturalną reakcją podatnika przeciwko przymusowi wprowadzanemu przez państwo, które obciąża przychody, dochody czy majątek swoich obywateli. Zbyt restrykcyjne prawo i zbyt głębokie wkraczanie w prawa własności rodzą sprzeciw podatnika i stają się przyczyną jego obojętności, a nawet niechęci wobec państwa i władzy. Podatek odbierany jest jako „szykana”, a obowiązek podatkowy utożsamiany jest z zamachem na marzenia o posiadaniu majątku i jego stałym powiększaniu. Podatek traktowany jest jako strata finansowa i jego negatywny odbiór usprawiedliwia więc unikanie opodatkowania.

Wysokość opodatkowania nie jest bez znaczenia dla osobistej postawy podatnika, stąd władza poszukuje takich instrumentów, które pozwolą jej osiągnąć zakładany poziom dochodów budżetowych bez budzenia podejrzeń podatników. Jednym z takich instrumentów jest zastępowanie podatków bezpośrednich pośrednimi, które dla podatnika są mniej „zauważalne”. Rozpatrywana z punktu widzenia władzy efektywność opodatkowania nie może natomiast przekreślać granic opodatkowania etycznie akceptowanych przez podatników, a państwo, które stosuje takie praktyki, nie jest uczciwe wobec swoich obywateli.

Opodatkowanie nie jest etycznie neutralne i nie pozostaje poza dobrem i złem, a etyka w opodatkowaniu współdecyduje o respektowaniu obowiązków podatkowych i kształtuje świadomość podatkową obywateli¹³. W Polsce niepłacenie podatków nie jest niestety rzeczą haniebną, a w niektórych środowiskach jest nawet powodem do dumy. Mentalność podatkowa polskich obywateli winna być zatem zmieniana przez prawodawstwo podatkowe, które nie może pomijać w przyjmowanych rozwiązaniach aspektu moralnego opodatkowania. Dla polityki podatkowej istotne znaczenie powinny mieć upowszechnianie postaw aprobaty dla obciążeń podatkowych oraz dbałość o tworzenie dobrego i stabilnego prawa. Stąd też niezbędna jest wiedza całego społeczeństwa o istniejących regulacjach podatkowych, tak by umiejętnie dosto-

sowywać swoje zachowania do reguł i zasad wyznaczonych przez przepisy prawopodatkowe.

Prawo podatkowe należy do tych dziedzin prawa, które wywierają bezpośredni wpływ na życie społeczne i na gospodarkę, zmienność tego prawa stanowi natomiast istotną dokuczliwość nie tylko dla jego bezpośrednich adresatów – podatników, ale również dla pracowników organów podatkowych.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴ przez to, że daje stabilny fundament prawodawstwa podatkowego, zmusza polskiego ustawodawcę do poszanowania proceduralnych aspektów wynikających z zasad demokratycznego państwa prawa i przyzwoitej legislacji. Określone w tym akcie prawnym wzorzec i standardy kontroli prawodawstwa podatkowego¹⁵ sprawiają, że Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) może oceniać, czy zostały spełnione zasady wyłączności prawa podatkowego i prawidłowej legislacji oraz czy zawarte w Konstytucji RP prawa i wolności ekonomiczne są należycie chronione, a prawo podatkowe spełnia wymogi powszechności i równości.

Podkreślić należy, że w Polsce od lat 90. XX w. trwa permanentna „reformacja podatkowa” dotycząca zarówno materialnego prawa podatkowego, zasad działania organów podatkowych, jak i zasad prowadzenia postępowania podatkowego, spowodowana z jednej strony chęcią i potrzebą dostosowania rozwiązań krajowych do wymogów prawa Unii Europejskiej (dalej: UE) – i to należy ocenić pozytywnie, z drugiej zaś – brakiem spójnej koncepcyjnie polityki gospodarczej i na tym tle polityki podatkowej, co niestety należy ocenić negatywnie. Przemiany ustrojowe, jakie dokonały się w naszym kraju po 1989 r., doprowadziły do powstania nowego systemu podatkowego, po części porównywalnego z innymi państwami UE, oraz do generalnej zmiany koncepcji funkcjonowania organów administracji podatkowej, które przekształcono w organy kontroli następczej w zakresie prawidłowego samoobliczenia i terminowego odprowadzenia podatków, a tym samym przerwano ich dotychczasowe obowiązki w zakresie wymiaru na nieprzygotowanego do tego podatnika¹⁶.

Podatki różnią się od siebie konstrukcją poszczególnych elementów, a zwłaszcza podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania. Reguły tworzenia prawa podatkowego w Polsce nie są natomiast przestrzegane, co powoduje, że spada jego jakość, a „produkowane” w nadmiarze regulacje nie są poprzedzone analizami i nie odpowiadają potrzebom społecznym. Sprawą najtrudniejszą jest konieczność opanowania zasad techniki redagowania tekstów aktów prawnych, ale umiejętności tej nie posiadają polscy legislatorzy podatkowi, o czym świadczy liczba uchybień zawartych w przedkładanych projektach. Podkreślić należy, że podstawowym warunkiem należytego porozumiewania się prawodawcy z adresatami stanowionych przez niego norm jest precyzyjne i komunikatywne formułowanie tekstów prawnych, które łagodzi następstwa przyjmowania zasady *ignorantia iuris nocet*. Starannie zredagowany tekst prawny powoduje, że podmiot stosujący prawo może cały swój wysiłek skoncentrować nie na wyeliminowaniu trudności, które trzeba pokonać już na etapie interpretacji tekstu, ale na merytorycznej stronie podejmowanych decyzji. Zapewnia to jednolitość wykładni przepisów prawa podatkowego, a w konsekwencji większą jednolitość jego stosowania przez administrację podatkową¹⁷.

To z kolei winno zagwarantować realizację w praktyce konstytucyjnych zasad sprawiedliwości, równości i powszechności, a także legalizmu i pewności opodatkowania. Niestety wymogom tym nie odpowiadają teksty ustaw podatkowych.

6. USTAWA PODATKOWA

Mianem ustawy podatkowej określa się obecnie ustawę normującą konstrukcję podatku, której treść określona jest zasadniczo w przepisach konstytucyjnych. Projekt takiej ustawy wymaga opinii Ministra Finansów co do skutków finansowych jej uchwalenia i nie może mieć charakteru projektu pilnego, a jej zmiany dokonane w ciągu roku powinny obowiązywać dopiero od początku nowego roku podatkowego, chyba że są korzystne dla podatników. Pojęcie to odnosi się zatem do ustawy normującej konstrukcję konkretnego podatku i nakładającej ten podatek, nie dotyczy zaś ustaw, których przedmiotem są inne zagadnienia podatkowe.

Z kolei „przepisy prawa podatkowego” to także akty wykonawcze (podustawowe), które nie mogą powodować przejmowania kompetencji parlamentu przez organy władzy wykonawczej.

Podkreślić należy, że stabilność przepisów prawa podatkowego w naszym kraju jest zróżnicowana – obok często zmieniających się ustaw dotyczących poszczególnych podatków i przepisów wykonawczych do nich, istnieją przepisy rzadziej nowelizowane, a dotyczące w szczególności ogólnych kwestii opodatkowania, spraw proceduralnych i sposobów egzekwowania należności podatkowych. Brak znajomości tych ostatnich utrudnia zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym wykorzystywanie wszystkich istniejących rozwiązań prawnych, mających na celu zabezpieczenie interesów podatkowych państwa i jednostek samorządu terytorialnego oraz ochronę podatników. To z kolei utrudnia – w takim zakresie, w jakim to jest w prawie podatkowym w ogóle możliwe – godzenie interesów obu stron stosunku prawnopodatkowego.

Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego powinno być w pierwszym rzędzie zorientowane na zgodność z Konstytucją RP i wyrażoną w niej zasadą państwa prawnego, która nakazuje respektowanie wyłączności ustawowej w sprawach dotyczących praw i obowiązków obywateli, co w szczególności obejmuje obowiązki podatkowe. Równocześnie zasada ta wyrażana jest współcześnie przez demokratyczność państwa, polegającą na udziale w nim ekspertów i przedstawicieli nauki oraz szerokiej opinii publicznej poprzez konsultacje społeczne¹⁸. Wpływ społeczeństwa na proces tworzenia prawa ma szczególne znaczenie w tych jego gałęziach, które ingerują w sferę wolności jednostki (prawo karne) oraz jej własności (prawo podatkowe). Dlatego też tak ważna jest dyskusja nad kształtem przygotowywanych aktów prawnych, które na wiele lat mogą ukształtować wzajemne relacje między prawami i obowiązkami organu podatkowego i podatnika.

Oczywiście nigdy nie będzie równowagi między tymi dwoma uczestnikami stosunku prawnopodatkowego, ponieważ podatek jest zawsze świadczeniem arbitralnie nakładanym przez państwo i przymusowo przez nie egzekwowanym. Niemniej jednak ustawy podatkowe powinny zagwarantować ochronę prawną interesów podatnika przed samowolą organów podatkowych. Nie może być bowiem tak, że przepisy prawa podatkowego zawierają rozwiązania stworzone przez

resort finansów przede wszystkim dla wygody administracji podatkowej, a ich cel sprowadza się głównie do zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa.

Warunkiem akceptacji przez obywateli ciężarów podatkowych musi być przekonanie, że sprawiedliwość i równość opodatkowania są rzeczywiście realizowane, a wszystkie podmioty podlegają opodatkowaniu tak, jak nakazują ustawy. Nie może być mowy ani o dyskryminowaniu niektórych podmiotów, ani o faworyzowaniu innych, jeśli charakteryzują się one tymi samymi cechami określonymi w ustawie. Przepisy prawa podatkowego powinny zachowywać odpowiednie proporcje między prawami i obowiązkami podatników. Jednakże wiele istniejących i proponowanych rozwiązań ma wyraźnie jednostronny charakter i zmierza w kierunku obarczania podatnika licznymi obowiązkami, a nawet dolegliwościami, Ministrowi Finansów daje natomiast nieograniczone możliwości obciążania podatników daleko idącymi obowiązkami procesowymi.

7. OBECNY SYSTEM PODATKOWY W POLSCE

Na system podatkowy składa się większa bądź mniejsza liczba funkcjonujących obok siebie danin publicznych, w tym podatków. Obecnie w Polsce obowiązuje kilkanaście ustaw regulujących poszczególne podatki (w tym w formach uproszczonych), wiele ustaw zawierających przepisy proceduralne i ustrojowe w zakresie organizacji i funkcjonowania organów podatkowych oraz kilkaset aktów wykonawczych do tych ustaw. Jednakże brak do tej pory kompleksowej regulacji ogólnego prawa podatkowego typu kodeksowego, mimo że od wielu lat wskazuje się, iż ogólne prawo podatkowe ujęte w jednym, dobrze skonstruowanym akcie prawnym może mieć dla prawa podatkowego podobne znaczenie jak dla prawa cywilnego część ogólna Kodeksu cywilnego¹⁹. Kodyfikacja stanowi bowiem szczególną postać uporządkowania przepisów prawnych, a jej głównym zadaniem jest całościowe unormowanie określonej gałęzi prawa – bądź jej fragmentu – i zastąpienie wielu istniejących regulacji w aktach prawnych różnej rangi jednym aktem. Ujęcie całościowe problematyki opodatkowania i jego odpowiednia systematyka zapewnią przejrzystość i precyzję terminologiczną, a także pozwolą na stworzenie takich konstrukcji, które będą miały charakter uniwersalny i będą mogły obowiązywać przez dłuższy czas²⁰.

Jednym z zasadniczych mankamentów polskiego prawa podatkowego jest zbyt częste nowelizowanie przepisów, nawet kilkakrotnie w ciągu tego samego roku podatkowego. Przyczyny tego stanu rzeczy tkwią przede wszystkim w złej jakości tworzonych aktów prawnych, które z reguły są mało precyzyjne, a nawet wewnętrznie sprzeczne, ich twórcy bowiem z góry zakładają, że są to akty „przejściowe” i „prowizoryczne”. Utwierdza ich w tym przekonaniu łatwość dokonywania zmian obowiązujących ustaw. Czasami się okazuje, że o wiele łatwiej zmienić ustawę niż rozporządzenie Ministra Finansów. Prawo podatkowe w ostatnich kilkunastu latach tworzone jest na zasadzie „prób i błędów”, a dopiero praktyka, orzecznictwo sądów administracyjnych, TK oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odsłania jego niedostatki. Istotnymi elementami wpływającymi także na tworzenie „złego” prawa są brak koncepcji rozwiązań systemowych oraz koncentrowanie celów opodatkowania przede wszystkim na aspektach fiskalnych. Powoduje to coroczne przekształcanie konkretnych konstruk-

cji podatkowych na potrzeby uchwalanego w danym roku budżetu i poszukiwanie źródeł sfinansowania jego niedoboru.

8. PODSUMOWANIE

Prawo podatkowe – ze względu na swój charakter – powinno godzić interes publiczny z interesem jednostki. Przepisy muszą być formułowane precyzyjnie i jednoznacznie z jednej strony nakładać na podatnika określone i znane mu obowiązki, a z drugiej – dawać mu określone prawa, które uchronią go przed samowolą i restrykcjami ze strony organów podatkowych. Polski ustawodawca – zamiast wykorzystywać pozytywne cechy podatków – prowadzi zazwyczaj polityczną „grę w podatki”, a przy tym powołuje się np. na realizację szeroko pojętych celów społecznych i gospodarczych. Jednakże przeprowadzane zmiany – mimo zapowiedzi – zazwyczaj nie przynoszą podatnikom oczekiwanych korzyści i są podejmowane zbyt późno, by skutecznie oddziaływać na decyzje gospodarcze. Istotnym mankamentem krajowych regulacji jest posługiwanie się w treści aktów prawnych pojęciami, które na gruncie prawa podatkowego nie zostały jednoznacznie zdefiniowane, a w innych gałęziach prawa mają zupełnie inne znaczenie. Nie poprawia istniejącego stanu rzeczy używanie przez ustawodawcę pojęć nieostrych, a błędy konstrukcyjne i definicyjne czy luki prawne Minister Finansów stara się „uzupełnić” w aktach wykonawczych, co z kolei powoduje ich niekonstytucyjność.

Normy prawa podatkowego należy wprowadzać ze znacznym wyprzedzeniem i po konsultacjach z różnymi środowiskami, tak by uniknąć konstrukcji „przypadkowych”, które w krótkim czasie muszą zostać i tak wyeliminowane z obrotu. To z kolei wiąże się z postulatem tworzenia prawa stabilnego i przemyślanych przez projektodawców konstrukcji podatkowych, a zwłaszcza jednoznacznego kwalifikowania przedmiotów opodatkowania. Stąd też podkreślić należy, że czas najwyższy przystąpić w Polsce do budowy racjonalnego systemu podatkowego, rozumianego jako uporządkowany zbiór aktów prawnych, a nie przypadkowych, tymczasowych regulacji służących do ratowania budżetu. Polski podatnik po wielu latach eksperymentowania zasługuje na to, by wreszcie mieć stabilne prawo podatkowe, a nie zlepek przypadkowych przepisów.

Przypisy

- ¹ Zob. np. J. Habr, J. Veprek, *Systemowa analiza i synteza*, Warszawa 1976; *Leksykon marketingu*, red. J. Altkorn, T. Kramer, Warszawa 1998; *Słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*, red. R. Budziński, Z. Dowgiałło, Szczecin 2000; *Encyklopedia PWN*, system, informacje z Encyklopedii PWN: źródło wiarygodnej i rzetelnej wiedzy dostęp: 13.07.2024.
- ² Zob. *System*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/system;2576909.html>, dostęp: 13.07.2024.
- ³ T. Tomaszewski, *Wstęp do psychologii*, Warszawa 1963.
- ⁴ Zob. M. Mazur, *Cybernetyka a teoria organizacji*, „Problemy Organizacji” 1970, z. 18.
- ⁵ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- ⁶ L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 71.
- ⁷ M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1966, s. 244.
- ⁸ C. Kosikowski, *Prawo podatkowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 181.
- ⁹ Szerzej: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 319 i nast.
- ¹⁰ Szerzej: H. Dzwonkowski, w: *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 59 i nast.

- ¹¹ Zob. M. Kalinowski, *System podatkowy*, w: *Prawo daninowe* (System Prawa Finansowego, t. 3), red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 72-73.
- ¹² Zob. E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 116 i nast.
- ¹³ Szerzej: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- ¹⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ¹⁵ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 11.
- ¹⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Pożądane kierunki zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 105 i nast.
- ¹⁷ S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3-4.
- ¹⁸ H. Rot, *Akty prawotwórcze w PRL. Koncepcja i typy*, Wrocław 1980, s. 138-139.
- ¹⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm. Zob. R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 12, s. 3-4.
- ²⁰ R. Piotrowski, *Spór o model tworzenia prawa*, Warszawa 1988, s. 198 i nast.

Bibliografia

Literatura

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
- Dzwonkowski H., w: *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012.
- Encyklopedia PWN*, system, informacje z Encyklopedii PWN: źródło wiarygodnej i rzetelnej wiedzy dostęp: 13.07.2024.
- Glumińska-Pawlic J., *Pożądane kierunki zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Habr J., Veprek J., *Systemowa analiza i synteza*, Warszawa 1976.
- Kalinowski M., *System podatkowy*, w: *Prawo daninowe* (System Prawa Finansowego, t. 3), red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Kosikowski C., *Prawo podatkowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005.
- Leksykon marketingu*, red. J. Altkorn, T. Kramer, Warszawa 1998.
- Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 12.
- Mazur M., *Cybernetyka a teoria organizacji*, „Problemy Organizacji” 1970, z. 18.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Piotrowski R., *Spór o model tworzenia prawa*, Warszawa 1988.
- Rot H., *Akty prawotwórcze w PRL. Koncepcja i typy*, Wrocław 1980.
- Słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*, red. R. Budziński, Z. Dowgiałło, Szczecin 2000.
- Tomaszewski T., *Wstęp do psychologii*, Warszawa 1963.
- Weralski M., *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1966.
- Wojciechowski E., *Systemy podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Wronkowska S., Zieliński M., *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3-4.
- Źródła internetowe
- System*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/system;2576909.html>, dostęp: 13.07.2024.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.