

Czy zbiór przepisów można nazwać systemem (racjonalnym systemem)?

Can a set of rules be called a system (rational system)?

dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego,
ORCID: 0000-0001-6246-8838

Streszczenie

Tytuł opracowania jest dość przewrotny. Intuicyjnie odpowiemy, że oczywiście zbiór przepisów, tym bardziej tak chaotycznych i nietrwałych jak obowiązujące obecnie w Polsce, nie jest systemem, tym bardziej zaś systemem racjonalnym. Trzeba jednak rozdzielić świat idei i poglądów doktrynalnych od sfery rzeczywistości normatywnej. Zła jakość prawa nie jest argumentem, który zwalnia z obowiązku jego przestrzegania. Siłą rzeczy słowa *system* i *racjonalność* nabierają w sferze rzeczywistości normatywnej innego znaczenia niż w świecie idei i poglądów doktrynalnych. Celem opracowania jest wskazanie argumentów świadczących o systemowości i racjonalności zbioru przepisów podatkowych obowiązujących w naszym kraju, lecz są to cechy swoiście rozumiane, odległe od doktrynalnych wymogów racjonalnego systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: system podatkowy, racjonalny system podatkowy, historyczny system podatkowy, paradoksy systemu podatkowego.

Abstract

The title of the study is quite surprising. Intuitively, we will answer that, of course, a set of regulations, especially those as chaotic and unstable as those currently in force in Poland, is not a system, much less a rational system. However, it is necessary to separate doctrinal ideas and views from the normative reality. The poor quality of law is not an argument that releases the obligation to observe it. Inevitably, the words *system* and *rationality* take on a different meaning in the sphere of normative reality than in the sphere of ideas and doctrinal views. The aim of the study is to indicate arguments proving the systemic and rational nature of the set of tax regulations in force in our country, but these are uniquely understood features, distant from the doctrinal requirements of a rational tax system.

Keywords: tax system, rational tax system, historical tax system, paradoxes of the tax system.

1. POJĘCIE SYSTEMU I SYSTEMU PODATKOWEGO

Najbardziej intuicyjnie za system można uznać całościowo zbiór elementów, z jednej strony wyodrębniony z otoczenia zewnętrznego, z drugiej zaś powiązany wewnętrznie (sprzężenia zwrotne między elementami systemu). System powinien tworzyć zwartą, uporządkowaną i funkcjonalną całość; poszczególne elementy służą do realizacji celów całości.

Jeśli pójdzie się powyższym tokiem rozumowania, należy przyjąć, że system podatkowy to ogół regulacji prawnych dotyczących podatków. Do kategorii regulacji prawnych współcześnie należy zaliczyć także tzw. *soft-law* (wytyczne, praktyka interpretacyjna, zwyczaj itp.). Niewątpliwie system podatkowy powinien pełnić funkcję fiskalną, niejednoznacznie wydaje się natomiast obciążenie systemu podatkowego innymi funkcjami, takimi jak redystrybucyjna, alokacyjna czy stymulacyjna.

2. SYSTEMY PODATKOWE – HISTORYCZNY A RACJONALNY

Pojęcie racjonalnego systemu podatkowego jest pojęciem teoretycznym, które stanowi idealny wzorzec dla ustawodawstwa¹. Literatura z zakresu ekonomii i finansów przeciwstawia system historyczny, który funkcjonuje w danym miejscu i czasie, systemowi racjonalnemu, do którego system historyczny powinien dążyć. W tym ujęciu żaden system historyczny nie będzie systemem racjonalnym, gdyż są to pojęcia rozłączne.

Idealizujemy obraz prawodawcy (ustawodawcy) jako bytu nie tylko doskonale władającego językiem i techniką legislacyjną (tzw. racjonalność pierwszego stopnia), ale również cechującego się racjonalnością drugiego stopnia (wiedza o zjawiskach życia społecznego oraz umiejętność ich kształtowania za pomocą tekstu normatywnego)². Oczywiście jest, że żaden prawodawca nie sprosta takim wymaganiom.

W największym skrócie – racjonalny system podatkowy ma spełniać określone kryteria prawne i ekonomiczne. Do pierwszej kategorii zaliczymy zasady dobrej legislacji: przejrzystość i spójność aktu prawnego, zgodność z zasadami konstytucyjnymi, *vacatio legis*, stabilność regulacji prawnej, uwzględnienie systemowych powiązań z innymi gałęziami prawa, prawem unijnym i prawem międzynarodowym. Do drugiej kategorii zaliczymy zasady społeczno-ekonomiczne (zasady podatkowe), postulowane przez kolejne pokolenia myślicieli (m.in. Adam Smith, David Ricardo, Jean Bertrand Say, John Stuart Mill, Karl Marks, Adolf Wagner, Fritz Neumark i John M. Keynes): odpowiedni wybór źródeł i sposobów (form) opodatkowania, neutralność majątkowa, pewność opodatkowania, ochrona źródła generującego podatek, taniość i efektywność poboru, odpowiednia relacja między obciążeniem pracy i kapitału oraz konsumpcji i oszczędności.

Zasadom podatkowym poświęcono w ostatnich latach w Polsce wiele opracowań naukowych. O ile systemy historyczne poddają się kryteriom ocennym (przeważnie jest to ocena krytyczna), o tyle systemy racjonalne są postrzegane różnie wśród prawników i ekonomistów. Posłużmy się przykładem zasady sprawiedliwości. Prawnicy uważają ją za naczelną superzasadę systemu podatkowego³, podczas gdy ekonomiści uważają ją za konkurencyjną względem najważniejszej dla nich efektywności fiskalnej⁴. W konsekwencji prawnicy opowiadają się za dominantą podatków bezpośrednich (dochodowe)⁵, a ekonomiści – za dominantą podatków pośrednich (obrotowe)⁶.

W dalszej analizie skupię się na czterech zagadnieniach, które obrazują różnice między racjonalnością systemu podatkowego w rozumieniu postulatów doktrynalnych a funkcjonalnością systemu historycznego.

3. ZMIENNOŚĆ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO, CZYLI... PROWIZORKI SĄ NAJTRWALSZE

Oczywistą i negatywną cechą przepisów prawa podatkowego jest nietrwałość. Wiele regulacji z założenia ma charakter tymczasowy i jest nowelizowanych, zanim jeszcze wejdą w życie. Jeśli pominiemy zmiany wymuszane prawem międzynarodowym i prawem unijnym oraz postępem technologicznym, paradoksalnie zauważymy jednak zadziwiająco trwałość niektórych przepisów i przenoszenie ich do kolejnych aktów prawnych właściwie w niezmienionej postaci, nawet w przypadku istotnej zmiany systemu społeczno-gospodarczego.

Sztandarowym przykładem trwałej regulacji prowizorycznej jest ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁷ w zakresie podatku od nieruchomości. Jeszcze bardziej zadziwia trwałość art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy (definicja budowli), który generuje najwięcej sporów przed sądami administracyjnymi ze wszystkich przepisów ustaw podatkowych⁸. Od wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2003 r. jego brzmienie nie zmieniło się do dnia 1 stycznia 2025 r. Ustawy o podatkach dochodowych od osób fizycznych⁹ i od osób prawnych¹⁰ pochodzą z początku lat 90. ubiegłego wieku, były zaś tworzone przez kompilację przepisów z okresu socjalistycznego. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹¹ funkcjonuje od czasu wejścia do Unii Europejskiej (dalej: UE), lecz była tworzona przez przepisanie

ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹² i dodanie wyrywkowo traktowanych przepisów unijnych. Najczęściej zmienia się akcyza, lecz wynika to ze ścisłej harmonizacji tego podatku na poziomie unijnym.

Przykładem wyjątkowej trwałości, wbrew zmieniającym się systemom społeczno-gospodarczym, jest negatywna granica opodatkowania VAT¹³ i podatkami dochodowymi – czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Sformułowanie to pojawiło się pierwszy raz w rozporządzeniu wykonawczym schyłkowego okresu II Rzeczypospolitej, przetrwało okres Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, zostało użyte w prawie krajowym w okresie transformacji ustrojowej lat 80. i 90. ubiegłego wieku, by następnie wtopić się w linię orzeczniczą Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącą opodatkowania nielegalnej działalności gospodarczej, która konkuruje z legalnymi towarami i usługami (np. sprzedaż podróbek, naruszenie koncesji)¹⁴.

4. PODATKI DOCHODOWE A PODATKI OBROTOWE, CZYLI... SKUBANIE GĘSI

Najefektywniejsze fiskalnie jest maksymalizowanie zakresu opodatkowania (tak przedmiotowego, jak i podmiotowego) oraz rozproszenie poboru i minimalizowanie jednostkowego ciężaru podatkowego (tak w aspekcie wysokości bezwzględnej, jak i w aspekcie wysokości względnej do poziomu zamożności)¹⁵. Zasady te najlepiej obrazuje powszechnie znana wypowiedź Jeana Baptiste'a Colberta o sztuce obskubywania gęsi w taki sposób, aby było jak najwięcej pierza, a jak najmniej krzyku. Z tego punktu widzenia najlepsze są podatki pośrednie (obrotowe). Trudniej bowiem powstrzymać się od wydatków konsumpcyjnych niż od wydatków inwestycyjnych przy znikomej świadomości obciążenia podatkowego (konsument kieruje się łączną ceną). Podatki obrotowe odzwierciedlają zasady powszechności i minimalizacji ciężaru jednostkowego. O ile podatku dochodowego nie zapłacą osoby, których dochody nie przekraczają kwoty wolnej, które korzystają z ulg, ponoszą straty itp., o tyle podatkami obrotowymi pozostają obciążeni wszyscy konsumenci, niezależnie od poziomu zamożności i innych uwarunkowań życiowych. Stawki podatków obrotowych mają charakter liniowy, przy czym wraz ze wzrostem poziomu zamożności spada udział wydatków konsumpcyjnych, które obciążają te podatki, rośnie zaś – inwestycyjnych (oszczędności), wolnych od tych podatków, efektywne opodatkowanie ma więc charakter regresywny względem dochodu, jakim rozporządzają gospodarstwa domowe¹⁶. Inaczej jest w przypadku podatków bezpośrednich (dochodowe wraz ze składkami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne). Są one kumulowane w toku rocznego rozliczenia (nawet gdy pobiera je płatnik, to podatnik otrzymuje szczegółową informację o wysokości rocznego obciążenia), a przez to odczuwalne przez społeczeństwo, i przez progresywną skalę oddziałują na emocje i poczucie sprawiedliwości (dyskusje polityczne i publicystyczne ograniczają się do obciążenia dochodu osobistego)¹⁷.

Tradycyjnie w Europie Zachodniej wyróżniano kraje o tzw. północnej i południowej mentalności podatkowej (podział ten co do zasady odzwierciedla słynne twierdzenie Maxa Webera o różnicach etyki protestanckiej i katolickiej). Przyzwyczaj-

jenia konsumpcyjne, szara strefa i niesprawna administracja skarbowa powodują niską efektywność fiskalną podatków bezpośrednich przy jednoczesnym wzroście roli podatków pośrednich, gdyż konsumpcja „ujawnia” prawdziwą skalę „ukrytych” dochodów (dotyczy to zwłaszcza akcyzy, która podlega wzmocnionej kontroli ze strony administracji skarbowej)¹⁸. Jeśli porównamy współcześnie tzw. Starą i Nową UE (według cezur rozszerzenia z 2004 r., bez uwzględnienia *brexitu*, dalej: UE-15 i UE-13), zauważymy, że:

- 1) łączne obciążenia podatkowe liczone jako udział w produkcie krajowym brutto w grupie UE-13 są niższe niż w grupie UE-15,
- 2) podatki pośrednie w grupie UE-13 są wyższe niż w grupie UE-15,
- 3) podatki bezpośrednie w grupie UE-15 są wyższe niż w grupie UE-13,
- 4) w zakresie podatków dochodowych grupa UE-13 notuje zdecydowaną przewagę wpływów z podatku dochodowego obciążającego osoby fizyczne (PIT¹⁹) z tytułu pracy najemnej bądź wymuszonego samozatrudnienia niż obciążającego spółki i jednostki organizacyjne (CIT²⁰), przy czym systemom podatkowym państw, które można określić mianem peryferyjnych w grupie UE-15 (Portugalia, Grecja), bliżej do grupy UE-13, a Czechom – bliżej do grupy UE-15 niż do pozostałych państw UE-13²¹.

5. FUNKCJA FISKALNA A FUNKCJA REDYSTRYBUCYJNA, CZYLI... PARADOKS MINIMUM SOCJALNEGO

Tradycyjnym wyznacznikiem racjonalnego systemu podatkowego jest instytucja minimum socjalnego wolnego od podatku (mowa tu o podatku dochodowym). W porównaniu do XIX-wiecznego liberalnego państwa, tzw. nocnego stróża, istotnie zmieniły się uwarunkowania społeczno-gospodarcze tej instytucji. Dawniej pozbawienie podatnika minimum niezbędnego do utrzymania eliminowało go ze społeczeństwa w sensie dosłownym, dziś w państwie opiekuńczym nie pozwoli na to funkcja redystrybucyjna, minimum wolne od podatku stało się zaś technicznym elementem konstrukcji podatku (rodzaj ulgi – na tyle niskiej, że nie zapewnia środków niezbędnych do życia).

Oczywiście można zadać pytanie, po co odbierać poborem podatku to, co trzeba będzie pokrywać transferami redystrybucyjnymi do społeczeństwa, bo taniej i efektywniej dla państwa byłoby nie dokonywać przesunięć w żadną stronę. Niemniej pobór podatku i redystrybucja świadczeń społecznych funkcjonują niezależnie od siebie i szukanie ścisłej korelacji między nimi skomplikowałoby oba systemy, zwłaszcza że wiele grup społecznych nie podlega zasadom ogólnym opodatkowania (np. rolnicy). Poza tym, jak pokazują wyniki kolejnych wyborów, wyborcy preferują świadczenia wydatkowane wedle uznania beneficjenta, wkomponowanie funkcji socjalnej w system podatkowy wzbudziłoby więc protesty społeczne²².

6. RÓWNOŚĆ I SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA, CZYLI... PARADOKS PROGRESJI

Dyskusje o równości i sprawiedliwości opodatkowania skupiają się na tradycyjnym dylemacie podatku liniowego albo

podatku progresywnego, czyli odpowiedzi na pytanie, o ile bogatsi powinni płacić wyższe podatki niż biedniejsi – proporcjonalnie czy ponadproporcjonalnie do poziomu zamożności²³. Według myśli liberalnej obciążenie proporcjonalne do poziomu zamożności jest sprawiedliwe i efektywne ekonomicznie, gdyż zachęca do wydajniejszej pracy, zakumulowane zaś dzięki temu zasoby pobudzają całą gospodarkę (także z korzyścią dla uboższych), wbrew pozorom progresja opodatkowania natomiast nie przynosi nikomu korzyści, gdyż hamuje rozwój gospodarczy całego społeczeństwa i sprzyja tzw. szarej strefie, dla bogatszych stanowi swoistą karę za wydajniejszą pracę, a ubogim nie daje niczego. Koncepcja tzw. państwa dobrobytu opiera się natomiast na aktywnej polityce socjalnej, finansowanej z wysokich podatków progresywnych.

Lwia część dochodów podatkowych pochodzi od zasadniczej, mniej zamożnej części społeczeństwa, nie zaś od garstki bogaczy, podatek od luksusu nie ma więc znaczenia fiskalnego, a jedynie oddziałuje na świadomość społeczną (daje poczucie sprawiedliwości, ale nie dochody budżetowe). Co więcej, progresja nie tylko nadmiernie komplikuje system podatkowy i podważa jego efektywność fiskalną, lecz także tylko pozornie jest sprawiedliwa:

- 1) dotyka ludzi o relatywnie wysokich zarobkach u szczytu ich aspiracji zawodowych, lecz pomija grupę jeszcze zamożniejszych osób, dysponujących zgromadzonym wcześniej majątkiem, które nie prowadzą bieżącej działalności zarobkowej;
- 2) liczne ulgi i rosnące wraz z poziomem zamożności możliwości unikania opodatkowania realnie zaś zbliżają skalę progresywną do liniowej.

W konsekwencji nurty liberalne opowiadają się za proporcjonalnym podatkiem od przychodów pobieranym „u źródła” przez pracodawcę, bez zwolnień, ulg, kwoty wolnej od podatku i indywidualizowania sytuacji życiowej podatnika²⁴. Co ciekawe, wskazane paradoksy progresywnego podatku dochodowego dostrzegają także współczesne nurty lewicowe, niemniej – inaczej niż liberałowie – opowiadają się za progresywnym podatkiem majątkowym (od kapitału, nieruchomości i spadków), który ma lepiej odzwierciedlić zróżnicowanie majątkowe społeczeństwa ze względu na postępującą akumulację bogactwa (przede wszystkim w drodze dziedziczenia) i wynagradzanie pracy znacznej części najlepiej zarabiających przez udziały w kapitale²⁵.

7. PODSUMOWANIE

Gdy porzucimy postulaty doktrynalne, a pojęciu racjonalności nadamy znaczenie funkcjonalne (osiąganie zamierzonych celów), okaże się, że polski ustawodawca podatkowy działa całkiem racjonalnie. Zwykle osiąga zamierzone cele, lecz wynikają one z uwarunkowań politycznych, często pozostają niewysłowione i dalekie od racjonalności systemu podatkowego w rozumieniu doktrynalnym.

Przykład stanowi tzw. Polski Ład – ze względu na niebywały chaos legislacyjny najbardziej skompromitowany w opinii publicznej pakiet nowelizacji systemu podatkowego²⁶. Wydaje się, że ustawodawcy przyświecały dwa cele:

- 1) marketing polityczny oraz

2) finansowe osłabienie samorządu terytorialnego w sposób odzwierciedlający interesy polityczne większości parlamentarnej.

Oba cele (niestety) udało się zrealizować. Przekaz propagandowy eksponował obniżenie i sprawiedliwsze rozłożenie ciężaru podatkowego, niemniej korzyści sięgały przeważanie kilku, maksymalnie kilkunastu złotych miesięcznie i zostały szybko dawno zneutralizowane przez inflację wywołaną wzrostem zadłużenia publicznego w związku z realizacją populistycznej polityki społeczno-gospodarczej. Dochody państwa jednak nie zmalały. Ubytek dochodów budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych został zrekompensowany wzrostem dochodów Narodowego Funduszu Zdrowia i stałym wzrostem dochodów z podatków pośrednich (podatku od towarów i usług oraz akcyzy). Zasadniczym skutkiem Polskiego Ładu jest natomiast zmniejszenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego tytułem udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeśli uwzględni się rekompensatę w postaci tzw. części rozwojowej subwencji ogólnej, około dwie trzecie gmin na tej zmianie zyskało (im mniejsza gmina, tym bardziej), natomiast około jedna trzecia gmin – straciła (im większa gmina, tym bardziej); tzw. stopa zastąpienia waha się od około 1600% (gminy wiejskie) do około 20% (m.st. Warszawa).

Bibliografia

Literatura

- Atkinson A., *Nierówności: co da się zrobić?*, Warszawa 2017.
- Glumińska-Pawlic J., *System podatkowy czy zbiór przypadkowych regulacji?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7.
- Gomułowicz J., w: *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004.
- Gwiazdowski R., *Podatek progresywny i proporcjonalny: doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007.
- Komar A., *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989.
- Krajewska A., Krajewski P., *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2020.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002.
- Kwarciański T., *Sprawiedliwość czy efektywność? Analiza wykorzystująca ekonometryczny model wzrostu gospodarczego z historycznie optymalnym zróżnicowaniem płac*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2007, t. 213.
- Milczewska D., *Historyczny i racjonalny system podatkowy*, „Handel Wewnętrzny” 2008, nr 1.
- Morawski L., *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 11.
- Morawski W., Banasik P., *Podatek od nieruchomości – przypadkowe zmiany*, w: *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.
- Piketty T., *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015.
- Radzikowski K., *Prawopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilno-prawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015.
- Radzikowski K., *Polski system podatkowy wobec postulatu solidarności społecznej*, w: *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, red. D. Bach-Golecka, Warszawa 2021.
- Radzikowski K., *Prawo podatkowe w cieniu populizmu (na przykładzie Polskiego Ładu)*, „Studia Iuridica” 2022, nr 91.
- Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12.
- Reisman G., *Kapitał i kapitalizm XXI wieku, czyli od błędnej teorii do destrukcyjnych reform Piketty’ego*, tłum. P. Nowakowski, Warszawa 2015.

- Reisman G., *Piketty’s Capital: Wrong Theory, Destructive Program*, b.m.w. 2014.
- Słysz A., *Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Ograniczenie przedmiotowego zakresu opodatkowania*, Warszawa 2017.
- Szołno-Koguc J., *Kryteria oceny racjonalnego systemu podatkowego – wybrane problemy teoretyczne*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, Warszawa 2005.
- Szymańska A., *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne” 2017, nr 5.
- Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2010.
- Ziemiński Z., *Teoria prawa*, Warszawa 1978.
- Ziemiński Z., *Wstęp do aksjologii dla prawników*, Warszawa 1990.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 163.

Przypisy

- 1 D. Milczewska, *Historyczny i racjonalny system podatkowy*, „Handel Wewnętrzny” 2008, nr 1, s. 20 i nast.
- 2 Racjonalny ustawodawca zna doskonale język, w którym formułuje przepisy, kieruje się spójnym systemem ocen, ma wystarczającą wiedzę o społeczeństwie, właściwościach prawa, jego funkcjach, celach i granicach oddziaływania (Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa 1978, s. 111-112). Mówi się też o prawodawcy doskonałym, który ma cechę racjonalności drugiego stopnia i dysponuje wiedzą na temat zjawisk życia społecznego (Z. Ziemiński, *Wstęp do aksjologii dla prawników*, Warszawa 1990, s. 176-181). Założenia te są oczywistą fikcją, a pozwalają na adaptację prawa do wymogów życia społecznego – musi się na nich opierać praktyka interpretacyjna, jeżeli ma ona służyć do optymalizacji tekstów prawnych (L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 11, s. 30).
- 3 J. Gomułowicz, w: *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 126 i nast.
- 4 F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 35-39; na temat ekonomicznego dylematu sprawiedliwości (równości) i efektywności, por. T. Kwarciański, *Sprawiedliwość czy efektywność? Analiza wykorzystująca ekonometryczny model wzrostu gospodarczego z historycznie optymalnym zróżnicowaniem płac*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2007, t. 213, s. 109 i nast.
- 5 J. Glumińska-Pawlic, *System podatkowy czy zbiór przypadkowych regulacji?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7, s. 27.
- 6 J. Szołno-Koguc, *Kryteria oceny racjonalnego systemu podatkowego – wybrane problemy teoretyczne*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, Warszawa 2005, s. 352 i nast.
- 7 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.
- 8 W. Morawski, P. Banasik, *Podatek od nieruchomości – przypadkowe zmiany*, w: *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 512.
- 9 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 163.
- 10 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- 11 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- 12 Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- 13 VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- 14 K. Radzikowski, *Prawopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015, s. 209-231 i 268-279; A. Słysz, *Czynności, które nie mogą być*

- przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Ograniczenie przedmiotowego zakresu opodatkowania, Warszawa 2017, s. 27-56.
- ¹⁵ Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego, red. W. Modzelewski, Warszawa 2010, s. 31-32.
- ¹⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 34-37.
- ¹⁷ K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12, s. 20-21.
- ¹⁸ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989, s. 145-148.
- ¹⁹ PIT – ang. *personal income tax* (podatek dochodowy od osób fizycznych).
- ²⁰ CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ²¹ A. Szymańska, *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne” 2017, nr 5, s. 82 i nast.; A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2020, s. 30-41, 53-64, 69-73 i 92-116.
- ²² K. Radzikowski, *Polski system podatkowy wobec postulatu solidarności społecznej*, w: *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, red. D. Bach-Golecka, Warszawa 2021, s. 164-166.
- ²³ Progresja opodatkowania polega na ponadproporcjonalnym wzroście obciążeń w stosunku do – odzwierciedlającej poziom zamożności – podstawy, która jest obciążona podatkiem. Przeciwnością progresji jest regresja. Podatek proporcjonalny cechuje natomiast jednolita stawka procentowa niezależnie od wysokości podstawy opodatkowania, bez żadnych ulg, zwolnień, wyłączeń i kwoty wolnej od podatku, takie elementy zawiera zaś – przy jednolitej stawce procentowej – tzw. podatek liniowy, który zyskuje dzięki temu łagodnie progresywny charakter w dolnych przedziałach podstawy opodatkowania (potocznie pojęcia podatków liniowego i proporcjonalnego są traktowane jako synonimiczne).
- ²⁴ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny: doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 13-14, 171 i nast.
- ²⁵ T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Warszawa 2015, s. 644 i nast.; A. Atkinson, *Nierówności: co da się zrobić?*, Warszawa 2017, s. 297-338; por. krytycznie: G. Reisman, *Piketty's Capital: Wrong Theory, Destructive Program*, b.m.w. 2014; polskie tłumaczenie: *Kapitał i kapitalizm XXI wieku, czyli od błędnej teorii do destrukcyjnych reform Piketty'ego*, tłum. P. Nowakowski, Warszawa 2015.
- ²⁶ K. Radzikowski, *Prawo podatkowe w cieniu populizmu (na przykładzie Polskiego Ładu)*, „Studia Iuridica” 2022, nr 91, s. 334 i nast.