

Anna Nowak

WSPÓŁCZESNE ZASADY PODATKOWE

1. Wstęp

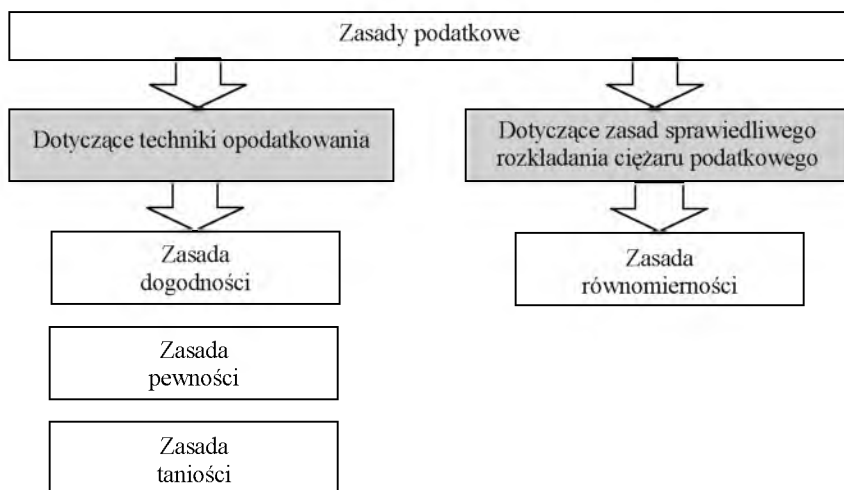
Formułowanie zasad podatkowych w teorii podatków zawsze miało na celu uporządkowywanie cech, jakim powinien odpowiadać skuteczny podatek. Zestaw pożądanych cech podatku podlegał systematycznym przemianom, dostosowując się do warunków społeczno-ustrojowych charakteryzujących epokę. Dokonana ewolucja doktryn podatkowych pozwoliła na wyodrębnienie współczesnych zasad podatkowych, które w oczywisty sposób czerpią (jednak nie bezkrytycznie) z wiedzy pokoleń. Wiele z postulowanych obecnie zasad uzupełniono lub zdefiniowano na nowo w poszukiwaniu rozwiązań doskonałych.

Nie ulega wątpliwości, iż system podatkowy powinien nie tylko przynosić dochody państwu, ale także sprzyjać przedsiębiorczości i wzrostowi gospodarczemu. System podatkowy zbudowany ze znajomością zasad podatkowych jest szczególnie ważny ze względu na coraz częstsze próby manipulowania podatkami. Celem niniejszego opracowania jest ukazanie stopniowej ewolucji tradycyjnych zasad podatkowych oraz ich wpływu na współczesną doktrynę finansów publicznych.

2. Od Smitha do Neumarka

Na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej pojawiły się pierwsze istotne zasady podatkowe (A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say). Opierając swe rozważania na tezie o obiektywnych prawach natury w obszarze funkcjonowania gospodarki [Gail 1992, s. 46-47], sformułowano zestaw zasad podatkowych nakazujących w szczególny sposób chronić „dobro prywatne” w konflikcie z „dobrem publicznym”. Doktryna liberalna wyodrębniła zasady odnoszące się do techniki opodatkowania (zasada dogodności, pewności i taniaści) oraz zasadę równomierności opodatkowania mającą charakter merytoryczny, dotyczącą zasad sprawiedliwego rozkładu ciężaru podatkowego (zob. rys. 1). Również zarys podstawowych zasad odnośnie

do ochrony źródeł podatku oraz teorii przerzucania podatków przypisuje się szkole liberalnej.



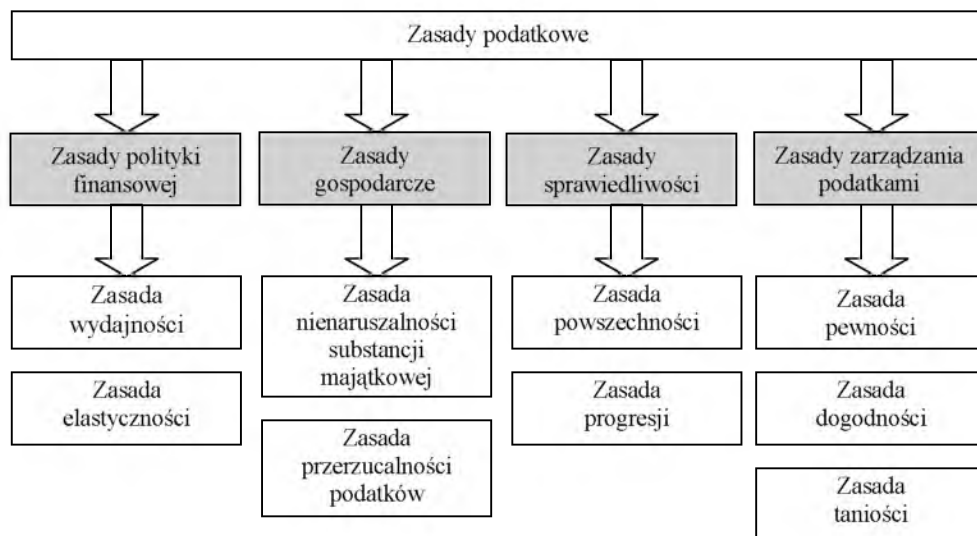
Rys. 1. Zasady podatkowe według koncepcji Adama Smitha

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gomułowicz, Małecki 2004].

Zasada równomierności opodatkowania, powszechnie uważana za najważniejszą z zasad sformułowanych przez Smitha, postulowała rozkładanie obowiązków podatkowych na każdego obywatela, tak by świadomie uczestniczył on w finansowaniu wydatków publicznych ponoszonych przez państwo. Zasada dogodności opodatkowania skupiała się na aspektach dogodności terminu poboru podatku oraz sposobu poboru podatku. Zasada pewności opodatkowania mówiła o pewności, jaką powinien mieć każdy podatnik co do obowiązków i uprawnień związanych z ustaleniem i zapłatą podatku. Z pojęciem taniości opodatkowania Smith połączył postulat oszczędności poboru podatku. W tym wypadku taniość przejawia się maksymalizacją dochodów podatkowych uzyskaną poprzez ograniczenie wydatków na utrzymanie administracji skarbowej, m.in. przez ustalenie optymalnej liczby urzędników skarbowych.

W opozycji do liberalnej koncepcji fiskalnej powstał kierunek mający swe źródło w socjalizmie katedr uniwersyteckich, reprezentowany przez tzw. szkołę niemiecką (L. Stein, A. Wagner). Tezy doktryny oparto na nowych koncepcjach opodatkowania, o których charakterze przesądziły warunki społeczno-gospodarcze ówczesnej epoki. Wskazywano, iż podatki nie powinny mieć wyłącznie zadań fiskalnych, ale również pozafiskalne, a w tym społeczne (etyczne) i polityczne. Doktrynie szkoły niemieckiej przyświecał ideał stworzenia państwa dobrobytu, które dzięki dochodom z podatków tworzy inne dobra (usługi publiczne) i zapewnia w nich udział wszystkim obywatelom.

Redystrybucja podatkowa, według teoretyków tej koncepcji, nie może naruszać własności prywatnej oraz wolności gospodarczej. Zasady podatkowe zostały podzielone na cztery grupy: zasady polityki finansowej, zasady ekonomiczne, zasady sprawiedliwości oraz zasady zarządzania podatkami (zob. rys. 2).



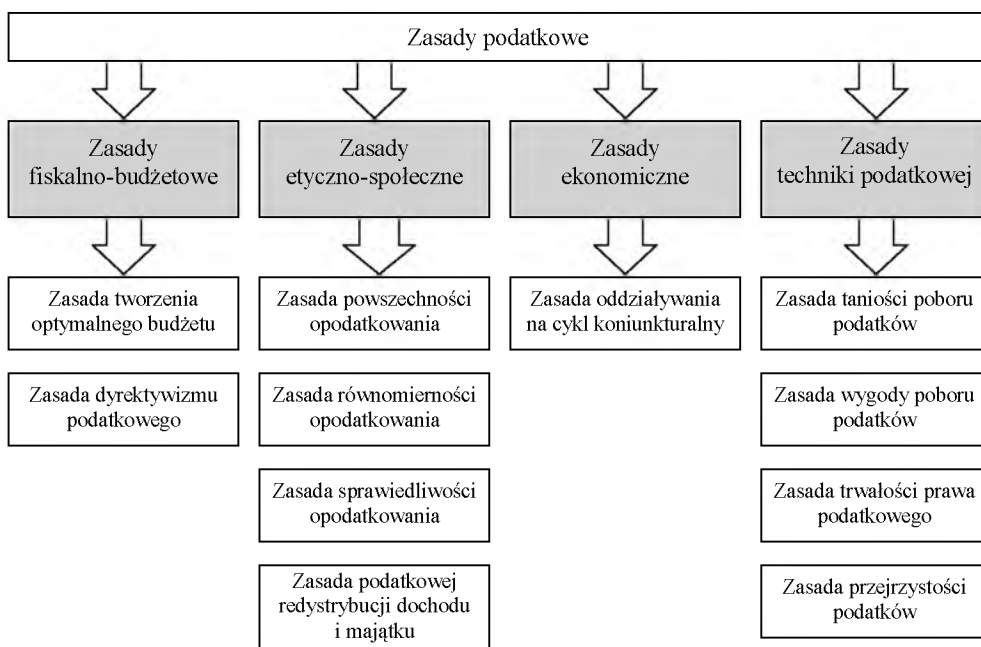
Rys. 2. Zasady podatkowe według koncepcji Adolfa Wagnera

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gomułowicz, Małecki 2004].

Do grupy zasad polityki finansowej Wagner zakwalifikował zasadę wydajności oraz zasadę elastyczności. Pierwsza z nich wymagała od systemu podatkowego zapewnienia stałych i odpowiadających potrzebom państwa wpływów do budżetu, druga natomiast pozwalała na zwiększenie bądź zmniejszenie dochodu podatkowego, stosownie do zmieniającego się poziomu zapotrzebowania na wydatki publiczne. Zasady gospodarcze, zwane także zasadami ekonomicznymi, stawiane są wśród teoretyków przedmiotu na jednym z pierwszych miejsc w systematyce. Wagner sugeruje, iż podatek nie powinien istotnie pomniejszać majątku podatnika w stosunku do okresu poprzedzającego zapłacenie podatku. W obszarze jego zainteresowań pozostaje zjawisko przerzucalności podatków. Ustalenie rzeczywistego rozłożenia ciężaru opodatkowania jest ważnym problemem na drodze do odpowiedzi na pytanie: kto i w jakim stopniu realnie ponosi ekonomiczny ciężar utrzymania państwa. Wyznacznikami opodatkowania sprawiedliwego stały się postulowane przez Wagnera: powszechność opodatkowania i progresja podatkowa. Powszechność dotyczy objęcia obowiązkiem podatkowym wszystkich rodzajów źródeł dochodów oraz wszystkich podmiotów, które dochody te otrzymują. Akcentuje się jednak potrzebę tworzenia progów podatkowych zwalniających z opodatkowania podatników osiągających poziom minimum egzy-

stencji bądź minimum socjalnego. Progresja, zdaniem Wagnera, powinna mieć łagodny przebieg, dostosowany do rzeczywistych warunków dochodowych i majątkowych podatnika. Powinna elastycznie dopasowywać się do wzrostu zdolności płatniczej oraz do okresowych jej spadków. Ciężar podatku dzięki progresji podatkowej powinien rozkładać się sprawiedliwiej niż w przypadku powszechnie aprobowanych stawek proporcjonalnych. Grupę zasad zarządzania podatkami stanowią trzy zagadnienia: określoności podatku, wygody podatku oraz najniższych kosztów ściągania podatku. Znamienne jest, iż nie odbiegają one w istotny sposób od zasad głoszonych wcześniej przez Adama Smitha.

Czerpiąca z dorobku dawnych mistrzów nowa szkoła niemiecka (F.K. Mann, W. Gerloff, G. Schmolders, F. Neumark) rozwinęła stare zasady, dostosowując je do realiów rozwiniętych systemów podatkowych gospodarki rynkowej. Wprowadzono nowe treści do historycznych zasad, rozbudowując je stosownie do panujących warunków gospodarczych, społecznych i politycznych. Najbardziej reprezentatywna dla nowej szkoły niemieckiej stała się teoria zasad podatkowych głoszona przez Fritza Neumarka. Podzielił on zasady podatkowe na cztery podstawowe grupy: zasady fiskalno-budżetowe, zasady etyczno-społeczne, zasady ekonomiczne oraz zasady techniki podatkowej (zob. rys. 3).



Rys. 3. Zasady podatkowe według Fritza Neumarka

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gomułowicz, Małecki 2004].

Realizacja postulatów racjonalności dochodów podatkowych oraz jak najtańszy sposób ich gromadzenia, zdaniem Neumarka, jest możliwa dzięki tworzeniu budżetu nienaruszającego granic opodatkowania. Natomiast zagadnienia dotyczące dyrektywizmu podatkowego rozpatrywane są w aspekcie alokacyjnej, redystrybucyjnej oraz stymulacyjnej funkcji podatku. Neumark stara się rozstrzygnąć kwestię zadań, jakie powinien mieć podatek (system podatkowy). Zwraca uwagę na płynące z opodatkowania następstwa podziału majątku i dochodu. Ocenę podatku sprowadza natomiast do kwestii przydatności do osiągnięcia celów fiskalnych państwa.

Zgłaszany przez klasyków teorii podatkowej postulat powszechności opodatkowania również u Neumarka zyskał walor naczelnej doktryny podatkowej. Wymóg ten ujmować należy nierozłącznie z zasadą równości opodatkowania. Neumark przychylił się do koncepcji równości podatkowej opierającej się na koncepcji przedmiotowej i implikującej nowe brzmienie zasady sprawiedliwości opodatkowania. Zachowanie równości podatkowej oznacza tu bowiem konieczność traktowania podatnika w sposób indywidualny i zróżnicowany, ponieważ stosowana wobec niego wysokość podatku powinna być pochodną poziomu przychodu, dochodu zysku lub majątku [Gomułowicz, Małecki 2004, s. 71]. Tym samym Neumark opowiada się za progresją podatkową, lecz pozostaje jej umiarkowanym zwolennikiem.

Oddziaływanie podatków na siłę i wzrost gospodarki dokonuje się w ramach szeroko rozumianej polityki podatkowej państwa. Podatek, oprócz swej oczywistej dochodowej funkcji, stanowi skuteczne narzędzie oddziaływania na stabilność finansową i ekonomiczną. Antycykliczne oddziaływanie podatków powinno polegać na zmniejszaniu ciężaru podatku w czasie recesji i na odpowiednim jego podnoszeniu w czasie prosperity. Już Keynes, postrzegany jako kontynuator szkoły niemieckiej, wskazywał na relację pomiędzy rodzajem i poziomem obciążeń podatkowych a kształtowaniem się cyklu koniunkturalnego. Regułą stało się, iż podatki traktowane są odtąd jako narzędzie interwencyjnej polityki państwa.

W grupie zasad techniki podatkowej znalazły się powszechnie akceptowane przez doktrynę podatkową zasady taniości poboru i wygody poboru podatku, wzmocnione jednak przez postulat trwałości podatków oraz zasadę przejrzystości systemu podatkowego.

3. Współczesne koncepcje

Proponowana systematyka zasad podatkowych stanowi ewolucyjną kontynuację koncepcji utrwalonych historycznie. Tradycyjne podejście implikuje również podział zasad na cztery główne kategorie: ekonomiczne zasady opodatkowania, zasady sprawiedliwości opodatkowania, zasady przerzucalności podatków

oraz zasady techniki podatkowej. Podział ten traktować jednak należy umownie, gdyż niektóre współcześnie konstruowane zasady podatkowe zachowują walor interdyscyplinarne. W dużej mierze jest to również kwestia semantyki.

Większość z głoszonych zasad podatkowych odnosi się do ogólnie akceptowanych zasad skutecznego działania i dąży się do ich respektowania. Dotyczą one głównie postulatów odnoszących się do konstrukcji podatków bądź też zależności pomiędzy poszczególnymi podatkami. Istnieje jednak grupa zasad zbudowanych na podstawie teorii powszechnie akceptowanych w doktrynie ekonomicznej, których przestrzeganie jest trudne bądź niemożliwe.

Ekonomiczne zasady opodatkowania dotyczą zasad wyboru źródła podatku oraz zasad budowy systemu finansowego państwa. W obszarze rozważań nad tymi problemami pozostaje również kwestia stosowanych w podatkach stawek podatkowych. Ożywa wielowiekowy spór między postulatami opodatkowania progresywnego i liniowego.

Wybór źródeł podatku we współczesnych zasadach podatkowych związany jest z twierdzeniem, iż wysoka wydajność fiskalna źródeł podatkowych powinna uwzględniać zarówno czynniki efektywności ekonomicznej, jak i powszechność obowiązków podatkowych. Ważne jest również przestrzeganie zasady neutralności opodatkowania, zgodnie z którą podatki tworzące dochody budżetowe powinny jednocześnie w jak najmniejszym stopniu wpływać na nieuniknione zachwiania rynku prywatnego. Neutralność źródeł podatkowych obejmuje nie tylko zasadę powszechności opodatkowania, ale również odpowiednie (racjonalne/uzasadnione) stosowanie ulg podatkowych. Niedopuszczalne jest w tym przypadku działanie uznaniowe lub dyskryminujące grupy podatników, które w oczywisty sposób spełniają kryteria uzyskania wspomnianych ulg. Wybór źródła podatku ma swe implikacje w tworzeniu środowiska sprzyjającego inwestycjom, a zatem wpływającego pozytywnie na wzrost gospodarczy. Nie bez znaczenia jest również podział podatków na podatki zarówno pośrednie oraz bezpośrednie, jak i na podatki zasilające budżety samorządów lokalnych oraz tworzące dochody budżetowe państwa.

Wskazuje się, iż wybór źródła podatkowego powinien uwzględniać po pierwsze dochód możliwy do uzyskania na etapie uzyskiwania przez podatnika przychodu. Po drugie powinien być ściśle związany z procesem kształtowania dochodu podatnika. Po trzecie rozważenia wymaga kwestia zasad opodatkowania majątku wydatkowanego [Gomulowicz 2001, s. 57].

Pośród ekonomicznych zasad opodatkowania istotną rolę odgrywają postulaty dotyczące właściwej budowy systemu podatkowego. Powinien on uwzględniać zarówno działalność indywidualnych podatników będących osobami fizycznymi, jak i aktywność gospodarczą przedsiębiorstw. W ścisłym nawiązaniu do zasady pewności opodatkowania sugeruje się, by państwo gwarantowało ustawową formę ustalania obciążeń podatkowych i sposobu ich realizacji. Najistotniejszy postulat stanowi bezwzględne zachowanie wewnętrznej spójności systemu podatkowego.

Zadanie to jest obecnie trudne do spełnienia ze względu na takie czynniki, jak występujące często lobby o charakterze polityczno-podatkowym. Kształtujący się w takich warunkach system podatkowy jest wypadkową różnych wpływów politycznych i kształtowany jest często spontanicznie, bez wyraźnej strategii. Inną przeszkodą w tworzeniu wewnętrznie spójnego systemu jest dokonująca się na szeroką skalę harmonizacja prawno-podatkowych przepisów międzynarodowych, które niejednokrotnie wymagają respektowania i bezkrytycznego implementowania obcych wzorców podatkowych.

Zasada ograniczania fiskalizmu występuje interdyscyplinarnie z grupą zasad techniki poboru podatków. Odnosi się ona do kwestii granic opodatkowania i głosi, iż poziom obciążeń podatkowych musi nawiązywać do realnej zdolności do poniesienia podatku. Fiskalizm rozumiany jako demotywuujący wzrost udziału podatków we wzrastającym dochodzie (zysku, majątku) wywołuje różnorakie reakcje podatnika. Niejednokrotnie podejmuje on ryzyko nieopodatkowanej działalności w tzw. szarej strefie bądź też dokonuje manipulacji zaniżających podstawę wymiaru podatku. Od niedawna obserwuje się też inną formę unikania fiskalizmu, tzw. konkurencję podatkową, w której ocenie i porównaniu poddaje się warunki podatkowe w poszczególnych krajach. Następnie dokonuje się przesunięcia przedsiębiorstw i kapitałów do tych z nich, które charakteryzują się relatywnie łagodniejszym systemem podatkowym. Fiskalny aspekt stosowania ulg podatkowych nawiązuje do zasad sprawiedliwości podatkowej, powodując niewłaściwy efekt redystrybucji. Nadanie ulgi jednej grupie podatników skutkuje zazwyczaj znacznym zwiększeniem obciążeń innych.

Historycznie utrwalony spór między zwolennikami opodatkowania progresywnego i liniowego nie rokuję nadziei na rychłe rozstrzygnięcie. Zwolennicy stawek liniowych utrzymują, iż system podatkowy respektujący równość opodatkowania będzie zachęcał do oszczędzania i inwestycji. Przeciwnicy natomiast twierdzą, iż podatek liniowy faworyzuje zamożne grupy społeczne i brak jest realnych przesłanek do twierdzenia, że będzie on korzystnie wpływał na wzrost gospodarczy.

Etyczny nurt opodatkowania zakłada sprawiedliwość opodatkowania, nie podając jednocześnie warunków, jakie powinien spełniać podatek, by był uznany za sprawiedliwy. Podatek ten powinien uwzględniać zarówno racje fiskalne, reprezentujące interes publiczny, jak i racje podatnika występującego po stronie interesu prywatnego. Sformułowane klasycznie koncepcje do dziś budzą wiele kontrowersji, zachowując jednocześnie doktrynalną świeżość.

Przekonanie o sprawiedliwości opodatkowania pozwala traktować podatek nie tylko jako obowiązek wobec państwa, ale powinno wiązać się z przekonaniem o korzyściach, jakie otrzymuje podatnik w zamian za świadczenia podatkowe (zasada ekwiwalentności). Kształtowanie wśród podatników świadomości co do ścieżek przeznaczenia dochodu podatkowego uzyskanego przez państwo wydaje się równie istotne, co zrozumienie istoty kosztów związanych z funkcjonowaniem

państwa. Podatek, zgodnie z tą koncepcją, powinien stanowić refundację kosztów usług ponoszonych przez państwo na rzecz podatnika. Stwierdzenie to budzi najwięcej kontrowersji. Zakładając celowy charakter podatków, neguje się tym samym swobodę władzy w zakresie wykorzystywania dochodów podatkowych. Przyjęcie zasady ekwiwalentności godziłoby w swobodę prowadzenia przez państwo niezależnej polityki redystrybucyjnej, stabilizacyjnej i koniunkturalnej.

Przeciwstawną koncepcję do idei ekwiwalencji stanowi utrwalona w doktrynie podatkowej zasada zdolności płatniczej. Nakazuje ona traktować obowiązek podatkowy jako niezależny od woli jednostki oraz wynikający z obiektywnej przynależności państwowej. Oznacza to, iż każdy podatek partycypuje w korzyściach będących efektem opiekuńczej roli państwa. Zasada zdolności płatniczej rozdziela spełnienie świadczenia podatkowego od szczególnych uprawnień, jakie mogłyby z tego tytułu wynikać. Państwo w tym znaczeniu działa w interesie ogólnego dobra, a nie tylko jednostek będących podatnikami. Sprawiedliwość podatkowa jawi się w tym wypadku jako system podatkowy oparty na progresywności. Poziom progresji natomiast należy ustalać w ścisłym związku z zaleceniami wynikającymi z efektu Laffera. Głównym problemem jest określenie krańcowej wartości stawki podatkowej. Realizacja zasady zdolności płatniczej dąży do znacznej indywidualizacji obciążenia podatkowego uwzględniającego przede wszystkim względny ekonomiczno-finansowy ciężar podatkowy.

Przytoczone zasady sprawiedliwości nie muszą kolidować z zasadami ekonomicznymi. Podnoszą jedynie postulat doboru takiej metody realizacji funkcji dochodowej podatków, by nie budziły one powszechnego oporu podatników.

Podział podatków ze względu na ich przerzucalność stracił obecnie na znaczeniu. Przerzucalne są w zasadzie wszystkie rodzaje podatków, jedyny problem stanowi przyjęcie właściwej techniki. Rozważając ekonomiczne następstwa przerzucalności podatków, pamiętać należy, iż proces ten może korzystnie wpływać na relacje i poziom cen rynkowych. Wskazuje się, iż tak ustalona cena zbliżona byłaby do ceny wynikającej z rachunku ekonomicznego producenta, a zatem uwzględniającego wszystkie koszty. Ta realność rachunku jest ważna dla zachowania efektywności ekonomicznej ogółu producentów oraz całej gospodarki. Jednocześnie przerzucanie podatków komplikuje system podatkowy ze względu na fakt, iż zakłócona zostaje skuteczność funkcji podatków, a wyznaczone przez ustawodawcę cele spotykają się z trudnymi do przewidzenia następstwami, wywołując niezamierzone oddziaływania. Przerzucanie podatków wywołuje niekorzystne efekty, zwłaszcza w poziomie dochodów realnych gospodarstw domowych. Nominalny ciężar opodatkowania ponoszony przez rodzinę o wysokim dochodzie stanowi wyższą kwotę niż rodziny mniej zamożnej, jednakże mamy do czynienia z sytuacją odwrotną, porównując procentowy udział podatku w ogóle dochodów. Zachodzi zatem naruszenie zdolności konsumpcyjnej ludności.

Rozważając społeczne następstwa przerzucania podatków, wskazuje się na liczne dysproporcje w podziale dochodu narodowego wynikające z wpływania na

poziom i kształt możliwości nabywczych ludności. Często spotykanym zarzutem wobec kwestii przerzucania ciężaru podatku jest jego przyczynianie się do niesprawiedliwej redystrybucji dochodu narodowego. Powszechnie jest przekonanie, iż ciężar ten odczuwają przede wszystkim uboższe grupy społeczne. Przy równych dla wszystkich cenach i zawartych w nich podatkach są one obciążane relatywnie bardziej, gdyż zmuszane są wydać większą część swego dochodu na zakup dóbr, których ceny uwzględniają przerzucony podatek. Prowadzona przez państwo polityka podatkowa musi dostrzegać nie tylko wysokość wpływów uzyskanych dzięki sprawnemu aparatowi przerzucania podatków, ale także następstwa, jakie ujawniają się w sferze kształtowania stopy życiowej ludności. Pamiętać należy, iż przerzucanie obciążeń podatkowych nie może być nadmierne, czyli uwzględniające wyłącznie dochodowy charakter opodatkowania. Nie mniej ważne wydają się w tym wypadku względy społeczne.

Zasady techniki podatkowej w dużym uproszczeniu obejmują trzy grupy zagadnień dotyczących: pewności opodatkowania, taniości opodatkowania oraz dogodności podatku. Pewność opodatkowania stanowi punkt wyjścia do stabilności rozwiązań podatkowych. Pewność prawa podatkowego jest w istocie rzeczy trudna do osiągnięcia, dlatego postulat ten rozumieć należy jako możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z tym implikacji dla podatnika. Stabilne warunki prawno-podatkowe umożliwiają skuteczne oddziaływanie na długookresowe decyzje podatnika, gdyż przyczyniają się do racjonalizacji jego zachowań. Pewność opodatkowania jest ściśle związana z rozwiązaniami o charakterze systemowym. Chodzi tu m.in. o postulat wyłącznie ustawowej regulacji kwestii dotyczących elementów podatków, a także gwarancji, iż przepisy wykonawcze do ustawy nie będą zmieniać jej treści oraz wynikającego z niej obowiązku podatkowego. Ważnym postulatem jest również bezwzględne przestrzeganie powszechnie akceptowanej zasady *lex retro non agit*, mówiącej, że prawo nie działa wstecz. Nieprzestrzeganie tej reguły w praktyce oznaczałoby pozbawienie podatników możliwości dostosowania swego postępowania do wymogów przepisów prawno-podatkowych. Bezpieczeństwo prawne podatnika zakłada, iż prawa podatkowe, uzyskane zgodnie z przepisami ustawy podatkowej, nie zostaną w sposób nagły i niespodziewany zmienione bądź zniesione.

Za istotną wadę systemu podatkowego, uniemożliwiającą skuteczne stosowanie zasady pewności opodatkowania, należy uznać bardzo dużą liczbę aktów prawnych, przede wszystkim o charakterze wykonawczym. Posługiwanie się tak złożoną konstrukcją systemu podatkowego nastręcza wielu trudności i utrudnia podejmowanie obiektywnych decyzji podatkowych. Równie wiele do życzenia pozostawia stabilność przepisów podatkowych. W ostatnich dziesięciu latach wielokrotnie zmieniano m.in.: ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych czy też wreszcie ustawę o podatku od towarów i usług. Niepewność regulacji prawno-podatkowych odzwierciedla się w braku możliwości wiarygodnego planowania długookresowego przedsiębiorstw, zwłaszcza w zakresie inwestycji. W podatkach docho-

dowych częstym zmianom ulega katalog kosztów, których podatnik nie może włączyć do kategorii kosztów uzyskania przychodów, co bezpośrednio wpływa na wysokość płaconego podatku. Ustawa o podatku od towarów i usług często natomiast zmienia zakres przedmiotowy podatku oraz zakres stosowania stawek obniżonych. Zmienia się zatem wysokość obciążeń podatkowych, a co za tym idzie zmieniają się wyniki finansowe. Innym mankamentem systemu podatkowego zasady pewności jest wysoki stopień uznaniowości w kwestiach: umorzenia zaległości podatkowych, rozłożenia ich na raty, odroczenia płatności, zaniechania poboru podatku czy też zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych. Ścisła zależność od decyzji organu podatkowego nie wpływa pozytywnie na poczucie względnej stabilności prawno-podatkowej uczestników rynku.

Odrębną kwestię stanowi respektowanie zasady dogodności podatku. Jawnym uchybieniem tej zasady jest stosowanie wiążących interpretacji do przepisów podatkowych. Ich liczba sięga kilkudziesięciu tysięcy, wiele z nich jest ze sobą sprzecznych, co stanowi zagrożenie dla prawnego bezpieczeństwa podatnika. Również poziom komunikatywności ustaw podatkowych (podstawowych dla fiskalnych dochodów państwa) pozostawia wiele do życzenia. Charakteryzują się one bowiem dużym stopniem skomplikowania oraz nazbyt obszerną treścią. Na ogół większą prostotą i precyzją konstrukcji prawnej wyróżniają się ustawy o nikłym znaczeniu fiskalnym.

Postulat taniości opodatkowania nie zmienił się w doktrynie podatków. Głęboko zakorzenione jest przekonanie, iż do minimum należy sprowadzić czynności administracyjne organów podatkowych oraz te, których muszą dokonywać podatnicy w celu obliczenia i poboru podatku. Równie ważna z punktu widzenia taniości opodatkowania jest „przyjazna” podatnikowi technika poboru podatku. Skomplikowane i zawile formularze podatkowe oraz podobnie skonstruowane „objaśnienia” do nich podnoszą koszt poboru podatku o koszt korzystania z usług biur rachunkowo-podatkowych.

Zakres stosowania zasad techniki podatkowej podyktowany jest najczęściej specyficznymi cechami konstrukcji podatkowych. Relatywnie wysoki stopień absorpcji tych zasad zależy od przyjętych założeń polityki podatkowej.

4. Podsumowanie

Współczesne zasady podatkowe wskazują jednoznacznie, iż historyczne postulaty odnoszące się do konstrukcji podatków i racjonalnych systemów podatkowych wciąż stanowią cenny wzorzec i źródło inspiracji. Tworzenie spójnego systemu podatkowego wymaga rozpatrzenia wielu czynników nie tylko o charakterze dochodowo-fiskalnym, ale również etyczno-społecznym. Utrwalanie względnej stabilności między interesem publicznym państwa a interesem prywatnym podatników staje się podstawą tworzenia korzystnych warunków do wzrostu gospodarczego.

Literatura

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2005.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Studia i Monografie nr 274, Uniwersytet Opolski, Opole 1999.
- Gail N., *Modele podatkowe – podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.
- Gail N., *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, PWN, Warszawa 1993.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Grądański F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.
- Komar A., *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 1996.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Podatki w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa 1990.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002.
- Ruszkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 1, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2000.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia*, PWN, Warszawa 1996.

THE MODERN TAX RULES

Summary

The author pays special attention to evolution of tax rules. They effect an efficient, effective and equitable structure of the tax system. The tax system should not only bring revenues to the budget, but also promote market initiatives and economic growth.

Anna Nowak – mgr, pracownik w Katedrze Ekonomii i Polityki Ekonomicznej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu – Wydział w Jeleniej Górze.