

Cezary Kosikowski

PODATEK JAKO INSTYTUCJA USTROJOWOPRAWNA

1. PODATEK A PAŃSTWO

Niemal każda naukowa definicja podatku akcentuje, że jest to świadczenie pieniężne, ogólne, bezzwrotne, jednostronne (nieekwiwalentne) i przymusowe na rzecz państwa¹. Przymusowy (obowiązkowy) charakter świadczeń podatkowych wynika z władczych uprawnień państwa do wszystkich, którzy mieszkają na terytorium danego państwa lub posiadają na nim źródło podatkowe (mieszkając nawet poza terytorium państwa). Przymus podatkowy jest przymusem prawnym opartym na aktach prawnych pochodzących od władzy państwowej. Przymus ten wynika z panowania ekonomicznego i politycznego. Władztwo podatkowe sięga tam, gdzie sięga władza państwa. Dotyczy więc nie tylko obywateli danego państwa i jego terytorium. Kwestionowanie władztwa podatkowego państwa jest równoznaczne z negowaniem władzy państwowej. Władztwo to obejmuje² prawo stanowienia podatków oraz prawo ich wymiaru i poboru, łącznie z egzekucją. Przymus podatkowy jest obwarowany sankcjami prawnymi, w tym sankcjami karnymi.

Przymusowość (obowiązkowość, obligatoryjność) podatkowa jest cechą wyróżniającą podatki od innych świadczeń, ale jednocześnie nie zawsze pozwala na ich odróżnianie (np. od kontrybucji wojennych nakładanych przez jedno państwo na drugie państwo). W tym miejscu wystarczy zwrócić uwagę na niewłaściwość i wewnętrzną sprzeczność w stosowaniu terminu „samoopodatkowanie”. Jest to sytuacja, w której pewna grupa podmiotów, nie będąca uprawniona do stosowania podatków, podejmuje decyzję o dobrowolnym obciążeniu się pewnymi wpłatami pieniężnymi na rzecz budżetu państwa lub innego funduszu celowego.

¹ Por. np. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 190 i n.

² C. Kosikowski, R. Tomaka, *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Łódź 1982, s. 35.

Następuje to na ogół w odpowiedzi na apel polityczny lub z własnej inicjatywy tej grupy, dla wspomżenia zasobów finansowych państwa bądź — co ma miejsce częściej — dla sfinansowania określonego celu (zadania), bliskiego lub nawet bezpośrednio dotyczącego tych, którzy wnoszą te wpłaty. Świadczenia takie nie mają charakteru podatkowego, ponieważ nie są aktem woli państwa (organu państwa uprawnionego do stanowienia podatków) i nie opierają się na przymusie państwowym. Mogą natomiast opierać się na przymusie faktycznym (moralnym, ekonomicznym), lecz nie sankcjonowanym przez państwo i nie znajdującym ochrony prawnej państwa.

Przymusowość jako cecha podatku nie ogranicza się do tego, że podatek ustanowiony przez państwo należy zapłacić w określonej wysokości i w wyznaczonym terminie, o ile znajduje zastosowanie hipoteza normy prawa podatkowego. Przymusowość podatku ma znaczenie dużo bardziej rozległe. Świadomość konsekwencji prawnych wynikających z przymusowości podatkowej może prowadzić do zmiany zachowania podatnika w taki sposób, iż dla legalnego uchylenia się od opodatkowania zmieni on dotychczasowy sposób osiągania przychodów i dochodów, stan lub strukturę majątku, poziom lub strukturę konsumpcji, miejsce zamieszkania, stan cywilny i rodzinny, obywatelstwo, wyznanie itd., jeżeli zmiany te okażą się korzystne z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania i jego ciężaru. Przymus podatkowy dotyczy więc nie tylko uiszczania samego świadczenia podatkowego, lecz wspiera funkcje interwencyjne (stymulacyjne) podatku³. Wobec tego świadomość konsekwencji wynikających z przymusowości podatkowej powinna towarzyszyć nie tylko podatnikowi, lecz przede wszystkim organowi państwa stanowiącemu podatki.

Z władztwa podatkowego trzeba umieć korzystać w sposób odpowiedzialny wobec tych, którymi się włada. Gdyby dewiza ta stała się mądrością władców, mielibyśmy do czynienia ze szczęściem ludzkości, a przynajmniej ze szczęściem i spokojnym życiem niektórych narodów i terytoriów przez nich zamieszkałych. Jak jednak pokazuje historia, są to stany osiągnęte niezwykle rzadko i nie na długi okres. Miały jednak miejsce⁴.

Analizując polski system podatkowy z końca XX w. z zazdrością odczytywać można racjonalność, sprawność, a nawet w pewnym sensie sta-

³ Naiwnością jest głoszenie tezy, że podatki takich funkcji nie powinny pełnić. W interwencyjnej funkcji podatków tkwi ich siła polityczna. Dlatego władza chętnie korzysta z podatków, a liberałowie są przeciwni podatkom, chociaż nie kwestionują konieczności finansowania przez państwo potrzeb publicznych dochodami z podatków.

⁴ Patrz szerzej Z. Fedorowicz, *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965, s. 103 i n.

tyczną sprawiedliwość systemu podatkowego starożytnych Aten, cesarstwa rzymskiego, czy niedokończonego dzieła reformy skarbowej Sejmu Czteroletniego w Polsce. Jest przy tym cechą znamionną, że pamięć słynnych władców kojarzy się nie tyle z wygranymi przez nich bitwami lub wojnami, co zapewnieniem dobrobytu państwa i społeczeństwa poprzez reformy gospodarcze i podatkowe. Władcy ci nie byli zresztą najczęściej pomysłodawcami tych reform, lecz umieli skorzystać z mądrości swych doradców i potrafili — dzięki swej władzy — skutecznie przeprowadzić reformy⁵.

Podatki są ważnym instrumentem władzy politycznej i ekonomicznej. Świadczy o tym również to, że walka o władzę państwową i z władzą państwową staje się walką podatkową. Każda licząca się partia polityczna ma w swoim programie pomysł racjonalizacji systemu podatkowego. Każda licząca się rewolucja niosła w sobie hasła polityczne, których nośnikiem i gwarantem miał być określony system podatkowy. Poparcie społeczne uzyskiwała ta władza, która gwarantowała wprowadzenie i utrzymanie racjonalnego systemu podatkowego. Można mieć oczywiście władzę polityczną (zwłaszcza militarną) i nie mieć poparcia społecznego, lecz stany te nie trwają na ogół długo, prowadzą do totalitaryzmu państwowego, a w konsekwencji do zubożenia społeczeństwa i upadku znaczenia międzynarodowego państwa. Montesquieu stwierdził: „Kto chce rządzić ludźmi, nie powinien gnać ich przed sobą, lecz sprawić żeby podążali za nim”. Bicz podatkowy, jak każdy bicz, ma dwa końce.

Bogata historia podatków świadczy o ewolucji systemów podatkowych. Nie dokonuje się ona bez powodu. Mądrość władcy podatkowego polega na świadomości tego faktu i na znajomości owych powodów. Jeśli powiąże je z trzeźwą oceną stanu państwa i społeczeństwa oraz z programem jego przebudowy, to może przystąpić do tworzenia racjonalnego systemu podatkowego. Musi jednak mieć również świadomość tego, dla kogo ten system tworzy, jakie może on wywołać konsekwencje (zamierzane i niepożądane, główne i uboczne, gospodarcze i pozagospodarcze, bezpośrednie i pośrednie itd.). Przemyśleć powinien także metody, narzędzia i terminy wdrażania reformy podatkowej. Władca, który nie ma świadomości tak rozumianego postępowania lub też nie ma siły do pełnej realizacji reformy podatkowej, jest władcą słabym. Jego reformy mogą w rezultacie przynieść więcej szkód niż korzyści. Racjonalna reforma podatkowa jest natomiast dla niego szansą na utrzymanie władzy, opartej na społecznym zaufaniu i akceptacji⁶.

⁵ Tamże, s. 154 i n. oraz C. Kosikowski, *Ewolucja urzędu Ministra Finansów we Francji*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia iuridica 1980, nr 1.

⁶ Por. szerzej C. Kosikowski, *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 3.

Z dotychczasowych wywodów wynika, że podatek jest świadczeniem immanentnie związanym z państwem. Oparty jest bowiem na władztwie państwowym, korzysta z przymusu państwowego i realizowany jest na rzecz państwa. Ta ostatnia cecha nie jest kwestionowana, mimo że z dochodów podatkowych korzysta nie tylko państwo jako organizacja władzy, lecz przede wszystkim społeczeństwo, którego zbiorowe i indywidualne potrzeby finansowane są w ramach redystrybucji budżetowej i pozabudżetowej. Dla prawnika wypływa stąd wniosek, że dla powstania i istnienia podatku niezbędne jest powstanie i istnienie państwa.

Ekonomiści widzą tę kwestię w sposób mniej kategoryczny. Jedni twierdzą, że „warunkiem powstania podatku jest przede wszystkim ewolucja własności, a w szczególności umacnianie się własności prywatnej, przy spadku znaczenia publicznej własności środków produkcji. Drugą przesłanką powstania podatku jest wzrost potrzeb publicznych ponad kwotę środków materialnych, płynących z publicznej własności środków produkcji”⁷. Inni zaś utrzymują, że dla powstania kategorii podatku niezbędne jest łączne występowanie następujących warunków: a) powstanie kategorii produktu dodatkowego, b) powstanie kategorii prywatnej własności, c) istnienie państwa⁸. Ekspozowanie trzeciego warunku wynika zapewne z przeświadczenia, że podatek należy do tej kategorii stosunków ekonomicznych, które są stosunkami podziału między producentem a państwem (bezpośrednio lub za pośrednictwem właściciela): „jest to dokonane przez państwo w sferze obiegu przewłaszczenia części produktu dodatkowego, wytworzonego przez producenta”⁹. Stosunki podziału między producentem a właścicielem oraz między właścicielem a państwem mają — zdaniem tego autora — inny charakter i nie są podatkami.

Nie podzielam słuszności powyższych teorii nie tylko z prawnego punktu widzenia, lecz przede wszystkim z powodu ich wewnętrznej sprzeczności ekonomicznej. Producent, rozumiany tutaj jako wytwórca, nie jest właścicielem wytworzonego towaru ani właścicielem wytworzonego produktu dodatkowego. Nie może więc być podmiotem, od którego państwo zawłaszcza część wytworzonego produktu. Przypisywanie zjawisku przewłaszczenia cechy podstawowej podatku i warunkowanie bytu świadczenia podatkowego od występowania tego elementu jest błędne i koniunkturalne.

Warto zauważyć, że moda na ekspozowanie przewłaszczenia jako cechy podatku pojawiła się i wzmożła w okresie udawadniania, że pań-

⁷ Fedorowicz, *op. cit.*, s. 103.

⁸ J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963, s. 76—77.

⁹ J. Chechliński, *Podatek jako ekonomiczna kategoria podziału*, „Finanse” 1960, nr 3, s. 39.

stwo socjalistyczne nie jest państwem podatkowym (w przeciwieństwie do państwa kapitalistycznego), ponieważ opiera swe dochody budżetowe na świadczeniach (od przedsiębiorstw państwowych), które nie są podatkami — nawet jeśli mają nazwę i konstrukcję podatkową, ponieważ państwo jest właścicielem przedsiębiorstw państwowych. Większość prawników nie podzielała słuszności tych twierdzeń i po pewnym czasie (z braku zapotrzebowania ideologicznego) spór ten wygasł, pociągając za sobą pewne przegrupowanie stanowisk w kierunku zajęтым przez prawników¹⁰.

Błądność w eksponowaniu cechy przewłaszczenia polega na tym, iż cecha ta nie może uchodzić za cechę pierwszoplanową i warunek stanowienia podatków. Państwo nie przejmuje w sposób przymusowy własności lub jej części tylko dla zademonstrowania swej władzy politycznej. Musi to jednak czynić, jeżeli w inny sposób nie jest w stanie sprostać sfinansowaniu potrzeb publicznych. W tym celu może posługiwać się dochodami prywatno-prawnymi (co czynili pierwotnie wszyscy władcy świata) i sięgać do ustanowienia dochodów publiczno-prawnych. Duży zakres własności publicznej, przy stosunkowo nieznacznych potrzebach publicznych, pozwala na rezygnację z tworzenia systemów podatkowych, czego przykładem może być współcześnie Księstwo Monaco. Są to jednak nieliczne oazy szczęścia, przypominające raczej oryginalne zabytki muzealne, niż obecną rzeczywistość.

Pierwotnym uzasadnieniem istnienia podatku jest występowanie potrzeb publicznych. Na państwie spoczywa obowiązek ich sfinansowania, to zaś legitymuje władzę państwową do stanowienia podatków jako świadczeń przymusowych, bezwrotnych i jednostronnych. Władza państwowa nie musi uzasadniać swego władztwa podatkowego w inny sposób. Inną sprawą jest oczywiście legalność tworzenia i poboru podatków oraz jawność publicznej gospodarki finansowej. Stanowiąc podatki państwo nakłada obowiązek ich płacenia na podmioty zależne od siebie¹¹. To kryterium jest pod względem ustrojowym istotniejsze, niż tytuł własności lub innego prawa podatnika względem opodatkowanego dobra. Ekonomiczne i prawne rozróżnienie własności jest tutaj bardzo potrzebne, lecz nie dla samego wprowadzenia podatku. Jest ono potrzebne dla ustalenia, kto rzeczywiście ponosi ciężar podatkowy i czy jest to zgodne z intencją władzy podatkowej. Ustalenia te mogą stać się podstawą do doskonalenia konstrukcji prawnych podatków, a także do reakcji państwa na zachowania podatników pozornych i realnych.

¹⁰ Por. szerzej Kosikowski, Tomaka, *op. cit.*, s. 43—45; N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołeczniionych*, Warszawa 1987, s. 419 i n.

¹¹ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 179.

Nie jest możliwe — w ramach niniejszej pracy — szczegółowe ustalenie związku między powstaniem państwa a pojawieniem się podatków. Przeszkody są oczywiste. Ustaleń tych można dokonać dopiero wtedy, gdy przyjmie się określoną koncepcję pojęcia „państwa” i „podatku”. O wybór pierwszej z nich jest znacznie trudniej, niż o ustalenie — mimo różnych nazw — kiedy pojawiły się podatki. Za udowodnione należy uznać natomiast tezy o związku podatków z danym typem i formą państwa¹².

Typologia państwa¹³ opiera się na klasyfikacji formacji społeczno-ekonomicznych, jakkolwiek podstawę do wyróżnienia typów państwa stanowią wyłącznie te formacje, w których państwo występuje jako forma organizacji politycznej społeczeństwa globalnego. Kryterium wyróżnienia formacji społeczno-ekonomicznych stanowią stosunki produkcji. Przyjmując zatem marksistowską teorię państwa uznać trzeba, że typ państwa określony jest bezpośrednio przez klasy społeczne, których panowaniu politycznemu służy dana organizacja państwowa. Stając zaś na gruncie niemarksistowskich teorii państwa przyjąć trzeba, że typ państwa określony jest bezpośrednio przez stosunki produkcji, nie zaś przez klasy społeczne, których teorie te nie wyróżniają (np. teoria państwa dobrobytu). Natomiast przez formę państwa rozumie się sposób sprawowania władzy politycznej w państwie. Na pojęcie formy państwa składają się trzy elementy: a) budowa naczelných organów państwowych (system parlamentarno-gabinetowy, system komitetowy, system kanclerski, system prezydencki), b) struktura terytorialna państwa (państwa unitarne i federalne, państwa o strukturze centralistycznej i niecentralistycznej), c) reżim polityczny, czyli ogół metod i zasad, jakimi posługuje się aparat państwowy w stosunkach z ludnością (państwo demokratyczne lub autokratyczne).

Egzemplifikacja podatkowa na poparcie tezy o związku podatków z danym typem i formą państwa jest zbędna, jeśli zważyć na to, że dokonali jej inni autorzy¹⁴. Nie odniesiono jej jednak do systemu podatkowego obowiązującego w Polsce po zakończeniu II wojny światowej. Tymczasem w stosunku do okresu II Rzeczypospolitej powstał inny typ państwa oraz zmieniały się elementy jego formy. W rezultacie tych przemian w czerwcu 1989 r. obowiązywał diametralnie różny system podat-

¹² Fedorowicz, *op. cit.*, s. 103.

¹³ Przedstawione tu wyjaśnienia terminologiczne zostały zaczerpnięte z pracy W. Langa, J. Wróblewskiego, S. Zawadzkiego, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 86 i 91—92.

¹⁴ Por. Z. Fedorowicz, *Finanse i kredyt w krajach kapitalistycznych*, Warszawa 1968, s. 47 i n.; Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, s. 190 i n.; oraz też, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1988, s. 121 i n.

kowy niż we wrześniu 1939 r.¹⁵ Co więcej, w okresie tego półwiecza nie był to również system statyczny i jednolity. Znajdował się natomiast w stadium permanentnego „doskonalenia” chociaż sprawiał u władzy poczucie, że jest tak dobry, iż nie może być lepszy. Reformy podatkowe nie były bowiem najsilniejszą stroną reform podejmowanych w naszym państwie w okresie minionego półwiecza¹⁶. Podobne obawy wywołują również zmiany podatkowe dokonywane w Polsce po czerwcu 1989 r.

Nowa władza polityczna postawiła sobie za cel zmianę typu i formy państwa polskiego. Z bliżej nie znanych powodów nie ujawniła tego zamiaru społeczeństwu. To ostatnie zaś zdeterminowane stopniem zubożenia materialnego, utrudzone przeszłością i teraźniejszością oraz zniechęcone brakiem perspektyw, skłonne było i jest nadal przyjąć każdy rodzaj reform, który gwarantować może zmianę sytuacji na lepszą. Dlatego też władza zaczęła głosić potrzebę budowy w Polsce systemu rynkowego na wzór zbliżony do tego, jaki istnieje w krajach wysoko rozwiniętych. Wizja wolności politycznej i swobody gospodarczej na tle dostępności do wszelkich dóbr konsumpcyjnych stanowiła dla społeczeństwa wizerunek tak piękny i zachęcający, iż zbędne stało się oglądanie obrazów z serii „bezrobocie”, „samofinansowanie” i „opodatkowanie”. Zrozumienie sceny ukazującej obywatela kapitalistycznego państwa, który w sposób zdyscyplinowany deklaruje przed urzędem podatkowym co do centa (lub innych groszy) swe roczne przychody, koszty, dochody i majątek jest w polskim społeczeństwie trudne i wywołuje raczej dezaprobatę połączoną z gestem pukania się w czoło.

Zapowiedź przebudowy finansów państwa, a w tym całościowej reformy systemu podatkowego znalazła swój wyraz (skromny) w programie gospodarczym rządu, zaakceptowanym przez parlament¹⁷. W moim przekonaniu autorom programu zabrakło jednak wyobrażeń lub wiedzy na temat przebudowy finansów państwa socjalistycznego na system finansów państwa kapitalistycznego. Jest przy tym sprawą znamionną, iż nowa władza i jej rzecznicy są wyjątkowo wstrzemięźliwi (biorąc pod uwagę całokształt bogatego słownictwa i żargonu politycznego, jaki demonstrowają publicznie) w używaniu określenia, że chodzi o zmianę typu państwa. Nie używają więc określeń „kapitalistyczny”, chętniej sięgając do określeń formy państwa, np. demokratyczne państwo prawa.

¹⁵ Por. L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 99 i n.

¹⁶ Por. m. in. *Rozwój systemu podatkowego w 30-leciu Polski Ludowej*, red. J. Jaśkiewiczowa, „Zeszyty Naukowe UG” 1976, Prace Instytutu Administracji i Zarządzania nr 1; B. Brzeziński, J. Głuchowski, *Reformy polskiego prawa podatkowego w latach osiemdziesiątych*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 1.

¹⁷ Chodzi o tzw. plan Balcerowicza, opracowany jesienią 1989 r.

Z perspektywy dwuletnich doświadczeń realizacji programu gospodarczego rządu widać, że w odniesieniu do zamiaru zasadniczej reformy systemu finansów państwa — tego „nerwu” republik — program ten nie został spełniony. Nie sprawdziło się również założenie, że „system podatkowy w 1990 r. będzie stanowił przejście od stanu obecnego do docelowego”, jak i to, że „od 1991 r. powinien zacząć obowiązywać w pełni zreformowany system podatkowy” z jednolitym dla wszystkich podmiotów gospodarczych podatkiem od wartości dodanej, zastępującym dotychczasowy podatek obrotowy oraz z powszechnym podatkiem od dochodów osobistych. W praktyce również trudne okazało się opracowanie projektów nowych ustaw¹⁸, jak i przygotowanie aparatu podatkowego i społeczeństwa (czego jeszcze nie zaczęto czynić) do wdrożenia nowego systemu.

Nadal obserwujemy więc żywiołowe, koniunkturalne i przypadkowe „doskonalenie” starego systemu podatkowego, który powstał i funkcjonował w warunkach innego typu i formy państwa¹⁹. Dzisiaj w części odpowiada on interesom jednej grupy społeczno-zawodowej (np. rolnikom), jest natomiast totalnie kwestionowany przez inną grupę (np. górników). Posłowie wzywani przez Marszałka Sejmu do powrotu z sali restauracyjnej na salę obrad (choćaby na akt głosowania projektu ustawy) nie wiedzą, czy lepiej poprzeć wniosek tzw. mniejszości co do zmiany „zapisu” (ulubione słowo naszych parlamentarzystów, którzy nie stanowią prawa, lecz je „zapisują”) dotyczącego zwolnienia od podatku od psów właścicieli i posiadaczy psów pilnujących gospodarstwa rolnego, czy też spojrzeć na to, kto ten wniosek zgłosił i kto (politycznie) za nim stoi oraz odpowiednio do tego zmontować ad hoc koalicję i zgłosić wniosek przeciwny (np. jesteśmy za zwolnieniem, lecz nie może ono dotyczyć psów, których właściciele lub samoistni posiadacze pełnili w okresie PRL funkcje w aparacie partyjnym lub pracowali w służbie bezpieczeństwa). Nie chcę podawać dalszych przykładów²⁰, aby nie mnożyć i tak pełnego absurdów sposobu tworzenia prawa, funkcjonowania organu władzy państwowej i różnych „dziwactw legislacyjnych” prawodawstwa podatkowego²¹. Intencją moją jest natomiast podkreślenie, że nowy typ i forma państwa polskiego wymagają nowego systemu podatkowego.

¹⁸ Np. o podatku od dochodów osobistych oraz podatku od towarów i usług (polskiej wersji TWA).

¹⁹ Znamienne są tutaj zwłaszcza próby kontrolowania wzrostu płac przy pomocy niezwykle skomplikowanych konstrukcji podatku od wzrostu wynagrodzeń.

²⁰ Tekst niniejszego artykułu ma ambicje opracowania naukowego, nie zaś utworu satyrycznego, na który z pewnością polski system podatkowy w pełni zasługuje i czeka na napisanie.

²¹ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Dziwactwa legislacji podatkowej* (w niniejszym zbiorze).

Powinności tej musi towarzyszyć świadomość, iż przechodzimy od socjalistycznego typu państwa i od formy rządów komitetowych, centralistycznych i autokratycznych do kapitalistycznego typu państwa, w którym zdecydowano już o niecentralistycznej strukturze państwa (poprzez utworzenie instytucji samorządów terytorialnych) i o demokratycznym charakterze reżimu politycznego, a nie mamy jeszcze decyzji (konstytucyjnej, bo faktyczna już istnieje) co do formy rządów (parlamentarno-gabinetowa czy prezydencka). Dokonujące się przemiany polityczne i przekształcenia własnościowe wyraźnie wskazują na przejście do kapitalistycznego systemu produkcji. Jest to moment decydujący dla budowy nowego systemu podatkowego. Nie potrzeba zresztą uruchamiać w tym względzie zbyt dużej inwencji, ponieważ przykładów zagranicznych jest aż nadto²². Problem leży natomiast w tym, że nie można po nie sięgać w sposób przypadkowy, intuicyjny (nie wszyscy są nią obdarzeni szczerze, a niektórym tylko tak się wydaje, ponieważ intuicji nie mogą przeciwstawić wiedzy), subiektywny lub przymuszany. Ten ostatni przypadek jest wyjątkowo ważny: chęć „wejścia do tzw. Europy” może okazać się tak silna i ślepa, iż może spowodować potrzebę przyjęcia „bezw warunkowej kapitulacji”, czyli sztucznego zastosowania prawa podatkowego EWG²³.

Nade wszystko poszukiwać więc trzeba takich nowych rozwiązań, które mogą być zastosowane w państwie zmieniającym dopiero swój system gospodarczy. Trzeba przygotować specjalny system podatkowy, który umożliwiałby dokonanie tej zmiany i zachęcał do jej dokonania. Nie może to być natomiast system podatkowy wzorowany na krajach o rozwiniętej od kilkudziesięcioleci gospodarce rynkowej. Nie wytrzyma go bowiem ani pracownik najemny, ani świeżo upieczony przedsiębiorca prywatny, ani inwestor zagraniczny; ani ten, który wreszcie pragnie coś posiadać i wyzwala w tym celu swoją energię; ani też konsument widzący namacalnie towar na półkach i to bez kolejki i znajomości, chociaż za pieniądze. Zbudować taki system podatkowy nie jest łatwo, lecz jest to możliwe.

W moim przekonaniu budowę nowego systemu podatkowego rozpoczynając trzeba nie od tworzenia podatków. Konieczna jest zrazu reforma

²² Patrz szerzej J. Głuchowski, *Federalny system podatkowy Stanów Zjednoczonych Ameryki*, Toruń 1975; E. Tegler, *System podatkowy RFN*, Szczecin 1986; A. Komar, *Systemy podatkowe krajów wspólnot europejskich*, Warszawa 1989; A. Pomorska, *Wpływ amerykańskiej polityki fiskalno-monetarnej lat osiemdziesiątych na gospodarkę kapitalistyczną*, Lublin 1990.

²³ Swoją drogą powstaje problem dostosowania prawa krajowego do zintegrowanego systemu podatkowego EWG; por. A. Komar, *Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej* (w niniejszym zbiorze).

systemu finansowania sfery materialnej i niematerialnej. Z każdej z nich wyłączyć trzeba — i to bez socjalistycznych sentymentów — wszystko to, co w nowych warunkach ustrojowych nie powinno być finansowane z dochodów publicznych. Powinno to prowadzić do zawężenia dotychczasowej sfery finansowania bezzwrotnego. Na tej podstawie możliwe stanie się ustalenie nowego zakresu sfery budżetowej. Zabiegom tym powinny towarzyszyć procesy likwidacji nadmiernie rozbudowanego systemu pozabudżetowych funduszy celowych, czego dokonano już w znacznej mierze w 1990 r.²⁴

Ponadto, istotny jest podział zadań, wydatków i dochodów między budżet państwowy i budżety samorządów terytorialnych. Dokonana w Polsce reforma samorządowa²⁵ i finansów samorządowych²⁶ (łącznie z podatkami i opłatami lokalnymi²⁷) stanowią raczej skromną realizację postulatu unowocześnienia systemu finansów lokalnych. Obawiam się, że nie znamy jeszcze (tzn. Minister Finansów) dobrze rzeczywistego zapotrzebowania na dochody budżetowe w skali państwa i w skali gmin, a szacujemy to zapotrzebowanie według kryteriów i uzasadnień właściwych dla państwa typu socjalistycznego. Rachunek tych szacunków błędnie wskazuje na kierunki reform podatkowych i w ten sposób magiczny krąg chęci i niemożności zamyka się, tworząc tzw. kwadraturę koła.

Państwo typu kapitalistycznego wymaga istnienia podatków i twierdzenie to nie jest wymysłem komunistów, lecz sprawdzoną empirycznie rzeczywistością. Nie musi ona jednak być tak dolegliwa i przykra, jak obowiązujący siłą bezwładu i podtrzymywany nieskoordynowanymi ruchami obecny system podatkowy w Polsce (wiosna 1991 r.). Twierdzenie, że państwo kapitalistyczne jest „państwem podatkowym” nie stanowi o wadzie tego typu państwa. Nie można jednak przejść do kapitalizmu, potępiając werbalnie socjalizm, lecz zabierając w tę podróż bagaż ze wszystkimi zdobyczami socjalizmu. Trzeba się zgodzić, jeśli ktoś decyduje się na odbycie tej podróży, że tym razem będzie to podróż bez bagaży. O tym, czy taka podróż wszystkim opłaca się, powinna przekonać społeczeństwo nowa władza polityczna.

Państwo oraz samorządy terytorialne muszą korzystać z dochodów publicznych, mimo iż sfera wydatków publicznych ulegnie zawężeniu

²⁴ Ustawa z 14.12.1990 r., o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy, DzU nr 89, poz. 517; uchwała Rady Ministrów z 16.07.1990 r. w sprawie zniesienia niektórych funduszy celowych, MP nr 33, poz. 261.

²⁵ Ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie terytorialnym, DzU nr 16, poz. 95; nr 34, poz. 199; nr 43, poz. 253; nr 89, poz. 518; nr 92, poz. 541.

²⁶ Ustawa z 14.12.1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, DzU nr 89, poz. 518.

²⁷ Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU nr 9, poz. 31.

w porównaniu do systemu socjalistycznego. Ciężar finansowania pewnej części wydatków, zwłaszcza z zakresu konsumpcji indywidualnej, spoczywa na finansach prywatnych. Bez wzrostu produkcji i usług nie ma szans na powiększenie sfery zasobów finansów prywatnych. Państwo powinno umieć zainwestować w rozszerzenie tej sfery. Może osiągnąć w krótkim czasie widoczny efekt w postaci zadowolenia społecznego ze wzrostu finansów prywatnych, pozwalających pokryć wydatki konsumpcji indywidualnej i łatwiej znosić przymusowe (podatkowe) finansowanie zbiorowych potrzeb publicznych. Ułatwi to przeprowadzenie docelowej, zgodnej z prawem oraz z typem i formą państwa, reformy podatkowej.

2. PODATEK A PRAWO

Podatek jest kategorią prawną. Decyzje o jego stanowieniu podejmuje państwo. Dopóki władza państwowa kojarzyła się wyłącznie z monarchą, nie było też problemu, kto stanowi podatki i zarządza ich pobór. Rozdzielenie skarbu królewskiego na skarb prywatny i publiczny oraz powstanie parlamentu wpłynęło na zmianę w zakresie stanowienia podatków. Monarcha mógł to czynić za zgodą parlamentu, a w miarę rozwoju parlamentaryzmu kompetencja ta przeszła całkowicie w gestię parlamentu. Decydował on o dochodach i wydatkach publicznych, początkując rozwój instytucji budżetu państwa²⁸. Parlament stanowił nie tylko o wprowadzeniu danego podatku, lecz określał również jego konstrukcję i zasady poboru. Natomiast wymiarem i poborem podatków zajmowali się urzędnicy królewscy, z czasem zaś specjalne urzędy, o ile pobór podatku nie był wydzierzawiany²⁹.

Przywilej decydowania o podatkach oraz o wydatkach publicznych i kontroli skarbu publicznego stanowił istotną zdobycz politycznych praw parlamentu. W interesie parlamentu leżało utrzymanie i utrwalenie tej zdobyczy. Dlatego też już pierwsze konstytucje państwowe zawierały postanowienia zastrzegające do kompetencji parlamentu uchwalanie budżetu i stanowienie podatków. Rozwój parlamentaryzmu potwierdził tę zasadę. Jest ona respektowana we współczesnym świecie powszechnie³⁰, nawet przez państwa faszystowskie (np. Niemcy hitlerowskie i Hiszpanię w okresie dyktatury gen. Franco).

²⁸ Patrz szerzej N. Gajl, *Budżet a Skarb Państwa*, Warszawa 1974, s. 54 i n.

²⁹ Patrz szerzej B. Markowski, *Administracja skarbowa w Polsce*, Warszawa 1931.

³⁰ Por. Gajl, *Budżet a Skarb Państwa*, s. 104 i n.; C. Kosikowski, *Zagadnienia finansów w konstytucjach państw kapitalistycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1975, t. 14.

W odniesieniu do parlamentarnej kompetencji stanowienia podatków inne stanowisko zajęto przy konstruowaniu konstytucji państw tzw. demokracji ludowej i późniejszych państw socjalistycznych, w tym Polski Ludowej. W tym czasie dominowała teoria, sformułowana pod wpływem J. Stalina, że podatki w socjalizmie nie występują. Nie są podatkami wpłaty od przedsiębiorstw państwowych, natomiast obciążenie podatkami ludności ma charakter przejściowy i jest związane z walką klasową, zaś opodatkowanie resztek własności kapitalistycznej i drobnotowarowej ma na celu całkowitą eliminację tego sektora. W ten sposób udowodniono, że stanowienie konstytucyjnej zasady kompetencji parlamentu do uchwalania podatków jest zbędne. Pomysł ten zrealizowano konsekwentnie w konstytucjach ówczesnych państw demokracji ludowej. Przetrwiał on także i później w wielu konstytucjach państw socjalistycznych, między innymi w Konstytucji PRL³¹.

Konsekwencje tego stanu rzeczy odczuwamy zresztą nadal w Polsce, mimo że po czerwcu 1989 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej uległa kilkakrotnym nowelizacjom. Nie ma w niej nadal przepisu formułującego bezpośrednio kompetencję Sejmu do uchwalania podatków. Do 1981 r. praktyka konstytucyjna³² kształtowała się w ten sposób, iż Sejm uchwalał ustawy o podatkach obciążających bezpośrednio obywateli. Natomiast Rada Ministrów wprowadzała inne obciążenia podatkowe, mimo iż większość była przerzucana na obywateli (konsumentów). Po 1981 r. Sejm zaczął uchylać w formie ustaw przepisy dotyczące zarówno obywateli, jak i uspołecznionych jednostek organizacyjnych³³. Nie miał jednak takiego obowiązku prawnego, ponieważ nie wynikał on z postanowień konstytucyjnych, a oparty był jedynie na doktrynie prawa konstytucyjnego i prawa finansowego³⁴.

W ten sposób w niezwykle kłopotliwej sytuacji znalazł się Trybunał Konstytucyjny, któremu przyszło orzekać o zgodności ustawy podatkowej z Konstytucją³⁵. Trybunał Konstytucyjny podzielił jednak stanowisko doktryny, a ponadto przyjął³⁶, że ustawa nie powinna powierzać

³¹ Por. C. Kosikowski, *Zagadnienia finansów w Konstytucji PRL na tle konstytucji europejskich państw socjalistycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1973, t. 11.

³² Por. C. Kosikowski, *Stan ustawodawstwa w zakresie opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej i ludności*, „Państwo i Prawo” 1972, nr 8—9.

³³ Por. C. Kosikowski, *Wpływ reformy gospodarczej na stan prawa finansowego PRL*, „Państwo i Prawo” 1983, nr 6.

³⁴ Por. R. Mastalski, *Ustawa w systemie źródeł prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 11.

³⁵ Składowi orzekającemu Trybunałowi Konstytucyjnego przewodniczyła prof. N. Gajl.

³⁶ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 19.10.1988 r., Uw 4/88, „Dziennik Sejmowy” 1988, nr 13, s. 55—59.

aktom wykonawczym takich treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki). Takie upoważnienie prowadziłoby w istocie do ominięcia zasady ustawowej regulacji obowiązków. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego ustawa może upoważniać wskazane organy państwowe do szczegółowego określenia i wyjaśnienia przyjętych rozwiązań, a nawet do ich podmiotowych lub przedmiotowych modyfikacji dla określonych (zwykle szczególnych) sytuacji. Może także powierzyć organom administracji państwowej prawo do określania wyłączeń, zwolnień, ulg lub zwyczajów podatkowych, ale tylko w razie wystąpienia okoliczności lub warunków ściśle określonych przez ustawę³⁷. Zgodnie z dotychczasowym kierunkiem swego orzecznictwa³⁸ Trybunał Konstytucyjny przyjął również, że ustawa może tylko wyjątkowo upoważnić do zmiany ściśle oznaczonych postanowień ustawy pod warunkiem dokładnego określenia w niej zakresu i kierunku dopuszczalnej zmiany według zasad wyznaczonych w ustawie upoważniającej. Są to ważne dyrektywy interpretacyjne i legislacyjne. Zaslugują na szczególną uwagę przy tworzeniu nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w której zagadnieniom finansów (w tym podatków) należy poświęcić zdecydowanie więcej niż dotychczas miejsca³⁹.

Z problemem kompetencji do stanowienia podatków łączy się ściśle problem źródeł prawa podatkowego⁴⁰ oraz techniki legislacyjnej. Problem ten polega z jednej strony na właściwym stosowaniu aktów podustawowych do regulacji zagadnień podatkowych⁴¹, z drugiej zaś strony dotyczy możliwości kodyfikacji przepisów prawa podatkowego. Na ogół panuje przekonanie o niemożliwości i niecelowości kodyfikacji prawa finansowego, a w szczególności prawa podatkowego, chociaż nie brak jest również poglądów i przykładów przeciwnych⁴². Można uznać za zbędną kodyfikację podatkową w okresie przejściowym, lecz jest ona bardzo wskazana w modelu docelowym, w którym należałoby utrwaląć i stabilizować normy podatkowe. Całkowicie poza dyskusją są natomiast po-

³⁷ Por. głosę C. Kosikowskiego do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 19.10.1988 r., „Państwo i Prawo” 1989, nr 6, s. 129—134.

³⁸ Por. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 28.05.1986 r. (U1/86); z 5.11.1986 r. (U5/86); z 22.04.1987 r. (K1/87).

³⁹ Por. N. Gajl, *Konstytucyjne ujęcie problematyki finansów*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 11; taż, *Problematyka finansów przedsiębiorstw we współczesnych konstytucjach oraz w przyszłej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1990, nr 1.

⁴⁰ Por. szerzej R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 38 i n.

⁴¹ Tamże, s. 61 i n.

⁴² Patrz C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983.

stulaty dotyczące kodyfikacji przepisów prawnych obejmujących zobowiązania i postępowanie finansowe⁴³. Wskazują na to bogate doświadczenia państw kapitalistycznych, zwłaszcza Niemiec i Włoch. Prace nad tzw. ordynacją podatkową podjęto zresztą w Ministerstwie Finansów. Pozostaje mieć nadzieję, że inicjatywa ta zostanie sfinalizowana w ramach budowy nowego systemu podatkowego.

Tworzenie prawa podatkowego powinno być oparte nie tylko na merytorycznym wykorzystaniu bogatego dorobku nauki prawa finansowego⁴⁴, lecz także na pełnym respektowaniu zasad techniki legislacyjnej. Postulat ten jest wciąż aktualny, ponieważ lektura kolejnych aktów normatywnych dotyczących podatków świadczy, że zasady te nie są respektowane. Jest to karygodne, ale nie traktuje się tych zachowań jako czynów karalnych przez prawo.

Beznadziejność sprawy pogłębia fakt, iż projektodawcom ustaw podatkowych oraz twórcom aktów wykonawczych w zakresie podatków znana jest dobrze reakcja na ich „dzieła”. Interpretacja przepisów prawa podatkowego jest niezwykle trudna⁴⁵. Przepisy te nie są zrozumiałe nie tylko dla podatnika, lecz sprawiają olbrzymie kłopoty również aparatowi podatkowemu, o czym świadczy brak jednolitości w stosowaniu prawa podatkowego oraz wielka liczba wątpliwości zgłoszonych przez ten aparat Ministerstwu Finansów. Słabości prawa podatkowego i jego stosowania ujawnia bezlitośnie od lat Naczelny Sąd Administracyjny⁴⁶. Mimo tego, do racjonalnego tworzenia prawa podatkowego i jego stosowania⁴⁷ nie przywiązuje się wciąż należytej wagi.

Podatek jest ważną instytucją ustrojową. Stanowiąc podatki władza państwowa korzysta nie tylko ze swego imperium, lecz angażuje swój autorytet polityczny. Działanie władzy państwowej powinno być oparte

⁴³ Postulaty takie oraz konkretne projekty zgłosili Ministerstwu Finansów R. Mastalski i C. Kosikowski.

⁴⁴ Zagadnieniom tym środowisko polskich prawników—finansowców poświęciło t. 3, *Systemy instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, Wrocław 1985. Ponadto zgłoszone są autorskie koncepcje reformy polskiego systemu podatkowego — por. A. Gomułowicz, *Zagadnienia reformy polskiego systemu podatkowego*, „Ruch PEiS” 1989, nr 4; C. Kosikowski, *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 3.

⁴⁵ Patrz szerzej Mastalski, *Interpretacja...*, s. 87 i n.

⁴⁶ Por. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przegląd orzecznictwa NSA w sprawach podatkowych za lata 1981—1985*, „Finanse” 1987, nr 11—12; 1988, nr 7—8; 1989, nr 5.

⁴⁷ Por. R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973; tenże, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980; a także C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986.

na konstytucji i na ustawach zwykłych. Prawo określa bowiem stanowienie, wymiar, pobór i egzekucję podatków oraz odpowiedzialność podatkową. Ta ostatnia dotyczy nie tylko podatników, lecz także organów podatkowych. Brak poczucia odpowiedzialności za prawidłowe i legalne tworzenie i stosowanie prawa podatkowego jest nadużyciem władzy państwowej⁴⁸.

Uniwersytet Łódzki

Cezary Kosikowski

TAX AS AN INSTITUTION OF LEGAL SYSTEM

The author analyses links between taxes, state and law. They have a historical character and contemporary dimension. State authorities have legitimacy of levying taxes within the limits determined by the constitution. Taxes are a legal obligation. As such they cannot be challenged by taxpayers. However, it does not refer to legality of establishing taxes and their realization (assessment, levying, execution). The power of raising taxes provides the state with means of economic and political control which cannot be abused. State authorities are obliged to provide particular care for taxpayers. Taxes are levied by the state but the revenue from taxes serves the financing of public needs. State authorities must be aware of the size of needs and not to levy taxes when the needs decrease or are financed from other sources. Strong authority is supported by an efficient and fair tax system, which has been confirmed by numerous examples both in history and in modern times. Care for the tax system, clear tax law and efficient fiscal machinery are characteristic of clever rulers.

Against the background of general considerations on the tax as an institution of legal system the author critically refers to intentions and actions of the government which has to provide for the transition of economic and financial structure of Poland. He points to mistakes committed and warns of others. He also suggests a number of definite solutions which should be reached in Poland to establish a tax system which can satisfy the standards of the market economy. These solutions are: a new constitution, the reform of the budget, the codification of taxation procedure, the adaptation of Polish law to the law of the EEC, making use of scientific output and experience of others.

⁴⁸ Przedstawicielom władzy państwowej polecam lekturę prawa konstytucyjnego oraz prawa karnego i prawa cywilnego, poświęconą odpowiedzialności prawnej funkcjonariusza państwowego.