

Eugeniusz Tegler

FUNKCJE SYSTEMU PODATKOWEGO I OCENA JEGO SPRAWNOŚCI

1. Problematyka systemu podatkowego i różnych jego aspektów została już w zasadzie wyczerpująco zaprezentowana w innym miejscu. Mogłoby się zatem wydawać, że dalsze rozważania na ten temat są zbędne. Jednakże specyficzny temat niniejszego opracowania, którego zasadniczym zadaniem jest wykazanie, czy i jakie funkcje spełnia system podatkowy, uzasadnia celowość poświęcenia mu kilku dodatkowych uwag. Chodzi w szczególności o podkreślenie specyficznych jego cech, które decydują o tym, czy w ogóle można przyjąć tezę, że system podatkowy jako całość, a nie poszczególne wchodzące w jego skład podatki, spełnia określone funkcje, czy też funkcji tych nie spełnia i dlaczego. Od tego wreszcie, jak będzie rozumiany system podatkowy i jakie mu są stawiane wymogi, zależy próba oceny jego sprawności. Celowe wydaje się także zasygnalizowanie różnorodnych poglądów, prezentowanych w literaturze przedmiotu na temat systemu podatkowego i jego funkcji.

Wbrew pozorom są to problemy niezwykle złożone. Stąd też na wstępie należy podkreślić wyłącznie dyskusyjny charakter niniejszych rozważań, które mogą być przyjęte nie bez pewnych wahań i zastrzeżeń. Nie pretendują one ani do arbitralnego rozstrzygnięcia wyłaniających się wątpliwości, ani też do sformułowania jednoznacznych opinii i sądów. Rozważania te powinny być traktowane wyłącznie jako przyczynek do problematyki, która, jak się wydaje, zasługuje na dalsze, pogłębiające badania.

2. Pojęcie „system podatkowy” jest różnie rozumiane w literaturze finansowej¹. Nie wdając się w tym miejscu w szczegóły, należałoby jedynie zaakcentować, że istotne dla dalszego toku rozważań, a zwłaszcza

¹ Szerzej por. E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 114 i n.

dla próby odpowiedzi na zasadnicze pytanie, czy i jakie funkcje spełnia lub powinien spełniać system podatkowy, jest ustalenie jego istoty i charakteru. To z kolei powinno ułatwić ocenę sposobu jego funkcjonowania, jego sprawności i skuteczności.

Ogół prezentowanych na ten temat w literaturze przedmiotu poglądów można w pewnym uproszczeniu podzielić na dwie grupy. Różnice między nimi sprowadzają się głównie do tego, czy systemem podatkowym jest każdy zbiór istniejących w danym czasie i w danym państwie podatków, czy też o systemie podatkowym można mówić dopiero wówczas, gdy wchodzące w jego skład podatki podporządkowane są jakiejś „idei”, poprzez co tworzą one wewnętrznie uporządkowaną, logiczną i jednolitą całość.

Pierwsza grupa autorów reprezentuje pogląd, że na system podatkowy państwa składa się ogół obowiązujących w nim podatków², pobieranych obok siebie³, lub też całokształt prawno-organizacyjnych form opodatkowania, przy czym jego elementami są poszczególne konstrukcje podatkowe, a w ich ramach różne elementy tych konstrukcji⁴. Przyjmuje się więc — i wydaje się, że można się do tego poglądu przychylić — że o systemie podatkowym należy mówić bez względu na to, czy wchodzące w jego skład podatki stanowią (lub nie) wewnętrzną, logiczną i spójną całość. W przeciwnym bowiem przypadku musiałoby to prowadzić do wniosku, że ponieważ w minionym 45-leciu podatki w Polsce istniały nader często obok siebie w sposób wielce nieusystematyzowany, należałoby mówić jedynie o pojedynczych podatkach, nie zaś o systemie podatkowym.

Druga grupa autorów utożsamia system podatkowy z ogółem podatków pobieranych w danym państwie, jeżeli tworzą one zwartą, logiczną i jednolitą całość tak pod względem prawnym, jak i ekonomicznym⁵. Tak rozumiane pojęcie systemu podatkowego zakłada konieczność uporządkowania pojedynczych podatków według pewnych wspólnych zasad, wyrażających ideę całości⁶. Podkreśla się przy tym, że niełatwa jest jednoznaczna odpowiedź na pytanie, jakie to są — lub powinny być — czynniki łączące poszczególne podatki w ową logiczną, zwartą i spójną

² *Finanse*, red. S. Bolland, J. Wierzbicki, t. 2, Warszawa, Poznań 1974, s. 25.

³ Por. H. Kolms, *Finanzwissenschaft*, t. 2, Berlin 1966, s. 65 i n.

⁴ Por. M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1979, s. 9.

⁵ Por. np. J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988, s. 108; A. Borodo, B. Brzeziński, E. Drgas, J. Głuchowski, J. Jezierski, *Zarys prawa finansowego*, Toruń 1986, s. 98; J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1977, s. 101; J. Szyrocki, *System podatkowy w Polsce*, Katowice 1986, s. 26.

⁶ Por. G. Hedtkamp, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Neuwied 1977, s. 337.

całość. Mogą nimi być np. takie czy inne prawne konstrukcje systemu podatkowego i wchodzących w jego skład podatków, czynniki ekonomiczne lub inne⁷. Gdyby jednak względy lub czynniki czysto fiskalne miały dominować nad innymi, pojęcie „system podatkowy” byłoby nie-trafny eufemizmem⁸.

Reasumując, wydaje się, że bez obawy popełnienia większego błędu można przyjąć, że bez względu na jego wewnętrzną konstrukcję, system podatkowy uosabia ogół pobieranych w danym państwie podatków, przy czym rzadko w praktyce system ten stanowi zwartą, jednolitą, logicznie zbudowaną całość⁹. Tak więc wszystkie podatki istniejące w danym kraju tworzą system, który w zależności od jego budowy może być oceniany jako dobrze lub źle funkcjonujący, spójny lub niespójny¹⁰. Wiąże się z tym problem „racjonalnego” systemu podatkowego, który jednak na ogół — nie tylko zresztą w Polsce — wciąż pozostaje w sferze postulatów.

System podatkowy nie jest zjawiskiem ekonomicznym, aczkolwiek aspekty ekonomiczne występują w konstrukcji poszczególnych wchodzących w jego skład podatków. Pomimo, że samo pojęcie „system podatkowy” nie zostało przez prawo *expressis verbis* zdefiniowane, można go zaliczyć do instytucji finansowoprawnych. System podatkowy jest bowiem rezultatem działalności prawotwórczej, która znajduje swój wyraz w kreowaniu poszczególnych podatków i nadawaniu im określonego kształtu. O tym zaś, czy tworzące ten system podatki będą miały mniej lub bardziej trafną, doskonałą czy racjonalną konstrukcję, zależy w ostateczności kształt, skuteczność i wewnętrzna spójność całego systemu podatkowego. Można przy tym zaryzykować opinię, iż system podatkowy będzie z reguły taki, jakie są poszczególne wchodzące w jego skład podatki. Jeżeli każdy z nich zostanie wprowadzony wyłącznie w celu osiągnięcia doraźnych, fiskalnych efektów, a przy tym jego konstrukcja będzie wadliwa, to trudno oczekiwać, by sam system był spójny, przejrzysty, skuteczny itp. Stopień jego sprawności będzie bowiem z reguły wypadkową skuteczności poszczególnych jego części składowych.

Jeżeli zatem przyjąć, że systemem podatkowym jest każdy zbiór obowiązujących w określonym czasie podatków, to bez względu na to, czy stanowi on luźną, czy wewnętrźnie zwartą całość, nasuwa się wniosek, że spełnia, lub może on spełniać, przypisane mu funkcje (jeżeli w ogó-

⁷ Por. Wojciechowski, *op. cit.*, s. 115.

⁸ Por. A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, t. 2, Lipsk 1890, s. 176.

⁹ Por. M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1973, s. 244.

¹⁰ Por. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 211.

le można mówić o funkcjach systemu, a nie o funkcjach poszczególnych podatków). Będzie o tym mowa później. Tutaj zaś warto jedynie zasygnalizować, iż fakt, czy system podatkowy będzie „dobry” czy „zły”, racjonalny, logiczny i uporządkowany według określonego porządku, czy też tylko luźnym zbiorem wszystkich istniejących obok siebie podatków, może rzutować na to, czy jego funkcje będą mogły być możliwie najlepiej, najskuteczniej wykorzystywane dla osiągnięcia zamierzonych celów.

System podatkowy jest rezultatem historycznego rozwoju. Był on, i nadal jest kształtowany często bardziej pod kątem zaspokojenia zapotrzebowania finansowego państwa i z punktu widzenia doraźnych celów gospodarczych czy społeczno-politycznych, niż w trosce o zachowanie określonych wymogów konstrukcyjnych. Dążenie do zapewnienia zgodności między poszczególnymi, istniejącymi obok siebie podatkami, a za ich pośrednictwem realizowania celów fiskalnych i pozafiskalnych, a więc urzeczywistnienia idei „racjonalnego” systemu podatkowego, wymaga takiego ich usystematyzowania, które uwzględniałoby zarówno zróżnicowane sposoby oddziaływania, jak i zmienne skutki¹¹.

3. Podstawowe znaczenie dla rozpatrywania problemu, czy i jakie funkcje spełnia system podatkowy, ma odpowiedź na pytanie, co pod pojęciem „funkcji” należy rozumieć, czym one są i jakie mają właściwości? Można, jak się wydaje, przyjąć wstępne założenie, że pojęcie to ma wielostronne, a przy tym niejednakowe znaczenie, albowiem odnosi się do każdego zjawiska finansowego i do każdego urządzenia finansowoprawnego, w tym także do podatków i systemu podatkowego. Rozpatrując zatem funkcje podatków czy systemu podatkowego, można je porównywać z analogicznymi lub podobnymi funkcjami finansów i systemu finansowego.

Zaprezentowany tu tok rozumowania znajduje potwierdzenie także w literaturze przedmiotu. Jak się bowiem zauważa, podatki są najważniejszą formą dochodów budżetowych i dlatego spełniają one funkcje charakteryzujące system budżetowy. Z kolei system budżetowy, będący centralnym ogniwem systemu finansowego, spełnia rodzajowo te same funkcje co cały system finansowy. Funkcje podatków są zatem bardzo zbliżone do funkcji systemu finansowego. Różnice dotyczą w zasadzie tylko zakresu¹².

¹¹ Por. H. Schöberle, *Steuerrecht*, [w:] *Handbuch für die öffentlich Verwaltung, Einführung in ihre rechtlichen und praktischen Grundlagen*, t. 1, Luchterhand 1984, s. 460.

¹² A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 101.

Czym zatem są funkcje, na czym polega ich istota, jaka jest ich treść, jakie posiadają one cechy lub właściwości i jaki jest ich charakter? Źródła encyklopedyczne utożsamiają na ogół funkcje z funkcjonowaniem, działaniem, rolą, jaką one spełniają¹³, lub z czynnością, działaniem, zadaniem, obowiązkiem¹⁴. Czy można jednak postawić znak równości między funkcjami a rolą i zadaniami? Rozstrzygnięcie tych wątpliwości nie jest łatwe, w związku z czym zarówno niniejsze rozważania, jak i zaprezentowane tu poglądy naukowe mogą być mniej lub bardziej dyskusyjne. Nie powinno to budzić zdziwienia, albowiem określenie funkcji finansów, podobnie jak ich istoty, zależy w pewnej mierze od sposobu ich ujęcia, eksponującego te lub inne aspekty ich rozległej roli w procesie reprodukcji¹⁵.

Również w literaturze finansowej pojęcie „funkcji” nie jest jednako rozumiane. W dużym uproszczeniu można tu rozróżnić 4 grupy poglądów. Pierwsza utożsamia funkcje z celami i zadaniami, jakie finanse, w tym także podatki, spełniają. Druga kojarzy funkcje z funkcjonowaniem. Trzecia, zbliżona do poprzedniej, rozpatruje funkcje w aspekcie ich skutków. Czwarta natomiast stoi na stanowisku, że funkcje, to coś więcej niż cele lub zadania, albowiem wywodzą się one z obiektywnego charakteru samych zjawisk finansowych. Reprezentowane w tym przedmiocie poglądy są na tyle interesujące, a przy tym istotne dla dalszych rozważań, że zasługują na syntetyczne zaprezentowanie.

Jeżeli zatem chodzi o pierwszą grupę autorów, to traktują oni funkcje jako rolę, spełnianą przez finanse jako zjawiska ekonomiczne, czy też jako najważniejsze zadania, w których wyraża się społeczna istota finansów¹⁶, realizowane w ramach publicznej działalności finansowej cele ekonomiczne i polityczne¹⁷, czy jako zadania, jakie finanse spełniają w stosunkach społecznych¹⁸ i w całym systemie finansowym¹⁹. Rozpatrywanie zatem funkcji zjawisk finansowych polega na wyjaśnianiu ich roli w osiąganiu rozmaitych celów społeczno-gospodarczych²⁰.

¹³ Słownik poprawnej polszczyzny, Warszawa 1980, s. 172.

¹⁴ Mała encyklopedia powszechna, Warszawa 1970, s. 308.

¹⁵ Por. *Finanse*, s. 35.

¹⁶ Por. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 13.

¹⁷ Por. L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 12.

¹⁸ Por. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 12.

¹⁹ Por. Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1974, s. 125.

²⁰ Por. J. Wierzbicki, J. Wolniak, *Finanse w socjalizmie*, Warszawa 1979, s. 78.

Druga grupa autorów łączy funkcje z metodami funkcjonowania. Funkcje są urzeczywistniane za pośrednictwem różnych instytucji i urzędów systemu finansowego, przy czym w miarę jak zmieniają się instytucje i urzędy finansowe oraz ich wykorzystanie, zmieniają się również funkcje finansów²¹. Akcentuje się przy tym, że nie finanse jako zjawiska lub procesy pieniężne, lecz narzędzia i metody, które działają (funkcjonują) w określony sposób, spełniają określone funkcje.

Ten ostatni pogląd jest na tyle interesujący, że zasługuje na zaprezentowanie *in extenso*. Otóż zdaniem jednego z autorów, „problem funkcji finansów jest wadliwie postawiony i dlatego nie może być poprawnie rozwiązany. Jeżeli przez funkcje, funkcjonowanie rozumiemy działanie (sposób działania) jakiegoś urzędu, organu czy elementu, to zjawiska pieniężne czy też procesy finansowe nie pełnią w ogóle żadnej funkcji, lecz przebiegają w sposób zdeterminowany określonymi warunkami i wywołują określone skutki. Kierowanie przebiegiem tych procesów i uzyskiwanie dzięki temu pożądanych skutków jest zadaniem gospodarki finansowej i polityki finansowej, które posługują się w tym celu odpowiednimi narzędziami i metodami. Narzędzia te i metody działają w określony sposób, czyli funkcjonują i tym to narzędziom i metodom, a nie finansom w ogólności, należy przypisywać pełnienie rozmaitych funkcji. Poszczególne instrumenty i metody gospodarki oraz polityki finansowej funkcjonują przy tym w odmienny, sobie właściwy sposób, czyli pełnią różne funkcje, które tylko w niektórych wypadkach są wspólne różnym instrumentom i metodom. Można zatem mówić o funkcjach pieniądza, kredytu, cen, płac, o funkcjach poszczególnych ogniw i elementów systemu finansowego [...] o funkcjach różnego rodzaju podatków, o funkcjach amortyzacji i oprocentowania funduszy przedsiębiorstw, o funkcjach zysku i innych form wyniku finansowego, jako o zróżnicowanych sposobach działania, właściwych wyspecjalizowanym narzędziom i metodom gospodarki oraz polityki finansowej”²².

Raczej odosobniony jest trzeci pogląd, według którego funkcje utożsamiane są ze skutkami poszczególnych zjawisk finansowych, w tym także podatków i systemu podatkowego. Zagadnienie funkcji sprowadzone jest zatem do czynności, jakie poszczególne instytucje systemu finansowego spełniają. Przy opisie funkcji chodzi zatem o wykrycie skutków, jakie wywołuje organizowanie ruchu pieniądza, tj. skutków posługiwania się pieniądzem w procesach wymiany i podziału. To prowadzi do wniosku, że można zrezygnować z wieloznacznego pojęcia

²¹ Por. Komar, Łączkowski, *op. cit.*, s. 12.

²² S. Bolland, *Wstęp do nauki finansów*, Warszawa 1979, s. 8 i n.

funkcji, a zajmować się raczej analizą gospodarczych skutków posługiwania się pieniądzem w procesach wymiany i podziału²³.

Ostatnia grupa poglądów na temat funkcji wydaje się najbardziej przekonująca i najbliższa istocie zagadnienia. Funkcje nie są utożsamiane ani z rolą, zadaniami czy celami poszczególnych zjawisk lub instytucji finansowych, ani też z ich funkcjonowaniem lub osiąganymi skutkami. Wywodzą się one z samej istoty finansów jako zjawiska ekonomicznego o obiektywnym charakterze. Przyjmuje się więc, że w związku z tym również funkcje mają obiektywny charakter, natomiast osiąmane przez nie skutki zależą od stopnia umiejętności posługiwania się nimi. Funkcje wyrażają się zatem w obiektywnie rozumianej roli, jaką różne zjawiska czy kategorie ekonomiczne spełniają²⁴.

Przekonujący wydaje się pogląd, że o funkcjach finansów publicznych można mówić jako o zjawisku obiektywnym, będącym rezultatem społeczno-gospodarczego rozwoju działalności ludzkiej, ale od woli ludzkiej niezależnym. Nie wyklucza to możliwości świadomego i celowego wykorzystania tych funkcji w toku realizowanej działalności w celu osiągnięcia założonych rezultatów. W konsekwencji różne funkcje mogą być w różnych warunkach społeczno-ustrojowych wykorzystywane w szerszym lub węższym zakresie i dla realizacji szerszych lub węższych zadań, w interesie całego społeczeństwa lub określonych jego klas. Same funkcje mają zatem charakter ponadustrojowy²⁵.

Podkreśla się także, że publiczna działalność finansowa, nie wyłączając opodatkowania, jest wprawdzie zawsze działalnością celową człowieka, towarzyszą jej jednak pewne mechanizmy, które nie muszą być, i nie bywają, przez człowieka zamierzone. Co więcej, mogą być nie tylko nie zamierzane, ale także nie dostrzegane. Mają one byt obiektywny, są rezultatem społeczno-gospodarczego rozwoju działalności ludzkiej. Określa się je właśnie mianem funkcji finansów²⁶.

Jak już podkreślono, większość zaprezentowanych tu poglądów i opinii odnosi się do funkcji finansów w ogóle. Czy można je utożsamiać z funkcjami podatków i systemu podatkowego? Wydaje się, że na to pytanie można odpowiedzieć twierdząco. Podatki bowiem, podobnie jak ceny, procent, zysk itp. są jedną z form występowania finansów, rozu-

²³ Por. E. Czerwńska, *Niektóre sporne problemy w dyskusji o finansach*, [w:] *Istota i funkcje finansów socjalistycznych. Zagadnienia dyskusyjne*, Warszawa 1965, s. 63 i n.

²⁴ G. Gebhardt, J. Gurtz, W. Schliesser, W. Schmidt, *Finanzen und Finanzsystem im Sozialismus*, Berlin 1987, s. 22.

²⁵ Weralski, *Współczesne systemy...*, s. 17 i n.

²⁶ Por. M. Weralski, *Instrumenty prawnofinansowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 1, Wrocław 1982, s. 53 i n.

mianych powszechnie jako obiektywnych zjawisk lub kategorii ekonomicznych. Tak więc również funkcje podatków mają obiektywny charakter. Istnieją one niezależnie od woli ludzkiej, co nie wyklucza możliwości świadomego i celowego ich wykorzystywania dla realizacji określonych celów polityki podatkowej. Obiektywny charakter podatków nie petryfikuje jednak ich funkcji. Zmieniają się one bowiem wraz ze zmianami społeczno-gospodarczymi i społeczno-ustrojowymi²⁷.

4. W zależności od punktu widzenia, z jakiego funkcje systemu podatkowego będą rozpatrywane, możliwe do przyjęcia wydają się dwa krańcowo odmienne warianty. Według pierwszego należałoby przyjąć, że system podatkowy nie spełnia żadnej funkcji, według drugiego natomiast, że spełnia on takie same funkcje, jakie spełniają poszczególne wchodzące w jego skład podatki. Każdy z wymienionych tu wariantów można uzasadnić argumentami za — i przeciw. Ponieważ problem jest dyskusyjny, celowe wydaje się, by poświęcić mu nieco uwagi.

Otóż jeżeli przyjąć zaprezentowany już tok rozumowania, według którego funkcje podatku są immanentnie związane z jego istotą jako obiektywnego, istniejącego niezależnie od woli ludzkiej zjawiska ekonomicznego, to logiczną konsekwencją powinno być stwierdzenie, że systemowi podatkowemu, który nie jest zjawiskiem ekonomicznym, lecz umownym pojęciem, urządzeniem lub instytucją finansowoprawną, rezultatem działalności prawotwórczej, nie można przypisać obiektywnego charakteru. W ślad za tym należałoby przyjąć, że system podatkowy nie spełnia żadnej obiektywnej funkcji. Funkcje takie w większym lub mniejszym zakresie spełniają natomiast poszczególne podatki, które na system ten się składają.

Nie wyklucza to, by system podatkowy jako całość nie spełniał lub nie mógł spełniać określonych zadań i by nie mógł być wykorzystywany jako zbiorczy instrument, którym państwo posługuje się dla osiągnięcia określonych celów społeczno-gospodarczych. Państwo może bowiem w sposób mniej lub bardziej umiejętny wykorzystywać tkwiące w obiektywnych funkcjach podatków cechy przy wprowadzaniu określonego podatku, nadając mu taki kształt, który cechy te będzie świadomie eksponował lub nieświadomie pomijał. Nieuwzględnienie w ogóle, lub uwzględnienie jedynie w minimalnym stopniu owych właściwych podatkom cech przynosi z reguły skutki odwrotne od zamierzonych.

Poprzez odpowiednią konstrukcję (minimum wolne od opodatkowania, rodzaj i rozpiętość stawek, zniżki, zwwyżki, ulgi, zwolnienia itp.) konkretnemu podatkowi mogą być nadane takie właściwości, które pozwo-

²⁷ Por. M. Weralski, *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 53.

łą wykorzystywać go dla osiągnięcia zamierzonego w ramach szeroko rozumianej polityki podatkowej celu lub zadania. Właściwości te mogą mieć stymulacyjny lub ograniczający charakter. Będą one zachęcać opodatkowanych do określonego, preferowanego przez państwo działania, lub powodować zaniechanie względnie ograniczenie rozmiarów objętej opodatkowaniem działalności. Proces nadawania podatkowi pożądanych przez ustawodawcę właściwości jest rezultatem subiektywnego działania, a zatem nie wynika z samej istoty podatku jako obiektywnego zjawiska ekonomicznego. Do sprawy tej powrócimy w ostatniej części opracowania.

Jeżeli natomiast utożsamiać funkcje podatków z ich celami i zadaniami, to logiczną konsekwencją takiego rozumowania powinno być przyjęcie, że analogiczne lub zbliżone funkcje spełnia również system podatkowy, uosabiający wszystkie istniejące w danym okresie i w danym państwie podatki. W tym aspekcie jego funkcje mogą być rozumiane jako wielokrotność lub zbiór funkcji, jakie spełnia każdy wchodzący w jego skład podatek. Należałoby zatem przyjąć, że funkcje systemu podatkowego są w prostej linii pochodną funkcji podatków. Czy są one jednak identyczne? W dużym uproszczeniu można przyjąć, że tak. Można to uzasadnić tym, że jeżeli system podatkowy uosabia wielość podatków, to jest on również zbiorem ich funkcji.

Kontynuując ten tok rozumowania, pomijając teoretyczne i czysto umowne zagadnienie usystematyzowania funkcji w poszczególne rodzaje (np. fiskalne i pozafiskalne, ekonomiczne i pozaekonomiczne, gospodarcze i społeczne itp.), można przyjąć, że system podatkowy spełnia trzy podstawowe funkcje, które określa się jako: funkcję redystrybucyjną lub rozdzielczą²⁸, bodźcową lub stymulacyjną oraz ewidencyjno-kontrolną. Powstaje jednak pytanie, czy wszystkie wymienione tu funkcje mają jednakowe znaczenie, czy też niektóre z nich należałoby określić jako podstawowe, inne zaś jako uboczne lub drugorzędne? W literaturze przedmiotu akcentuje się często, że funkcja rozdzielcza jest podstawową funkcją każdego podatku i systemu podatkowego bez względu na warunki społeczno-ustrojowe, w jakich podatki są realizowane, albowiem funkcja ta umożliwia redystrybucję dochodu narodowego. Redystrybucja ta może być realizowana poprzez różne formy bezpośredniego lub pośredniego opodatkowania²⁹ w zależności od tego, jaka koncepcja przeważa w danym systemie podatkowym.

²⁸ Pojęcia te będą używane zamiennie, albowiem z praktycznego punktu widzenia nie ma, jak się wydaje, większego znaczenia, czy ową zdolność dostarczania państwu stałych źródeł wpływów określać się będzie mianem funkcji fiskalnej, redystrybucyjnej lub rozdzielczej.

²⁹ Szerzej por. Weralski, *Funkcje podatków...*, s. 56 i n.

Uznając rozdzielczą funkcję za pierwotną³⁰, zwraca się jednocześnie uwagę, że istnieje zasadnicza różnica między nią a pozostałymi funkcjami, gdyż wywodzi się ona z samej istoty danego zjawiska finansowego jako formy podziału produktu społecznego. Można więc mówić o obiektywnym jej uwarunkowaniu, natomiast przesłanki występowania pozostałych funkcji mają charakter subiektywny, tj. tkwią w systemie zarządzania gospodarką³¹.

Niekiedy wyznawany jest nieco odmienny pogląd, według którego czołową rolę odgrywa funkcja stymulacyjna, określana też jako bodźcowa lub interwencyjna, jako że podstawowe zadania gospodarki finansowej rozumiane są jako stworzenie przesłanek dla działalności, którą pragnie się wywołać, pobudzić, stymulować, popierać, rozwijać, umacniać, lub też odwrotnie — przesłanek dla wstrzymywania lub uniemożliwiania określonego rodzaju działalności³².

Nie sposób jednak uznać, że podatek jako jednostkowe urządzenie finansowoprawne, czy też system podatkowy jako całość, z racji samej istoty mógł spełniać funkcję bodźcową. Jej urzeczywistnienie zależy bowiem od wielu czynników subiektywnych, a więc, jak już wspomniano, od woli ustawodawcy, od nadanego podatkowi kształtu, od zdolności trafnego przewidywania skutków i od wielu innych. To wszystko z kolei rzutuje na kształt takiego czy innego systemu podatkowego i na skuteczność wykorzystywania go w celach stymulacyjnych. Uzasadnione wydaje się zatem pytanie, czy w odróżnieniu od funkcji rozdzielczej, podatki i system podatkowy spełniają rzeczywiście także funkcję bodźcową, czy też posiadają one tylko pewne właściwości, pozwalające wykorzystywać je dla osiągnięcia zamierzonych celów. Problem ten traci na znaczeniu; a pytanie staje się bezprzedmiotowe, jeżeli funkcję tę (podobnie zresztą jak pozostałe) będziemy utożsamiać z jej rolą, z zadaniami, jakie ma spełniać.

Jeżeli natomiast chodzi o funkcję ewidencyjno-kontrolną, to sprawa jest stosunkowo prosta. Można bowiem uznać, że w tym zakresie system podatkowy spełnia w makroskali taką samą funkcję, jaką w węższej skali spełnia każdy pojedynczy podatek. Dzięki temu różnorodne w swej formie i treści procesy i zjawiska gospodarcze, które są przedmiotem opodatkowania, mogą być ewidencjonowane i zarazem nadzorowane lub kontrolowane przez centrum decyzyjne. To z kolei, tzn. możliwie wiary-

³⁰ Por. L. Adam, *Pojęcie finansów socjalistycznych i jego elementy składowe*, [w:] *Istota i funkcje finansów socjalistycznych*, s. 34.

³¹ Por. U. Wojciechowska, *Bodźcowa funkcja finansów socjalistycznych*, tamże, s. 43.

³² Por. L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 11.

godna informacja o różnych zjawiskach gospodarczych i społecznych, stanowi niezbędny warunek podejmowania trafnych decyzji. Decyzje takie nie muszą być oczywiście podejmowane wyłącznie przy pomocy i za pośrednictwem dostarczanych przez system podatkowy informacji, lecz także w oparciu o inne, pozapodatkowe źródła.

5. Ocena sprawności systemu podatkowego, rozumianego tu jako mniej lub bardziej doskonały zbiór wszystkich obowiązujących w danym okresie podatków, nie może ograniczyć się wyłącznie do tej instytucji jako całości, lecz powinna być dokonywana przez pryzmat i za pośrednictwem poszczególnych wchodzących w jego skład podatków. Upraszczając nieco sprawę, można stwierdzić, że system podatkowy będzie z reguły taki, jakie są poszczególne podatki. Jeżeli one będą pod względem merytorycznym i formalno-technicznym wadliwe, to można z dużym prawdopodobieństwem przyjąć, że nie pozostanie to również bez wpływu na kształt i stopień sprawności całego systemu podatkowego.

Kryteria oceny stopnia sprawności systemu podatkowego mogą być różne. Mogą one uwzględniać zarówno aspekty społeczno-ekonomiczne, jak i konstrukcyjne (techniczne). Pełna ocena będzie możliwa dopiero wówczas, gdy zostaną uwzględnione wszystkie aspekty zarówno jego budowy jak i funkcjonowania. Chodzi bowiem w sumie o to, by przy ich pomocy porównywać konkretny system z pewnym wzorcem, uosabiającym w oparciu o znane ogólne zasady podatkowe³³ możliwie doskonały system podatkowy.

Gwoli ścisłości warto w tym miejscu zauważyć, iż jak dotąd nigdzie nie udało się zbudować w pełni doskonałego systemu podatkowego, który uwzględniałby wszystkie wysuwane przez naukę pod jego adresem postulaty. W każdym bowiem można znaleźć określone wady i niedoskonałości, które oddalają go mniej lub bardziej od ideału.

Jak na tym tle należy oceniać polski system podatkowy? Pomijając aspekty teoretyczne, uwagę, jak się wydaje, należy skoncentrować na praktycznej ocenie jego funkcjonowania. W tym celu należałoby podjąć próbę odpowiedzi na cztery zasadnicze pytania:

- 1) Jaka jest rola i znaczenie systemu podatkowego jako źródła zasilania budżetu państwowego?
- 2) Czy system podatkowy urzeczywistnia w praktyce zasadę równomiernego rozłożenia ciężaru opodatkowania na wszystkie podmioty?
- 3) Jaka jest skuteczność systemu podatkowego jako instrumentu

³³ Szerzej o zasadach podatkowych i ich współczesnym znaczeniu, por. N. Gajl, *op. cit.*, s. 213 i n.; Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, s. 238 i n.; Wojciechowski, *op. cit.*, s. 131 i n.

parametrycznego oddziaływania państwa na poszczególne grupy podmiotów?

4) Jaka jest jego wewnętrzna budowa i czy odpowiada ona współczesnym wymogom techniki legislacyjnej i podatkowej?

Tak sformułowane pytania, mające ułatwić próbę oceny sprawności i skuteczności systemu podatkowego, uwzględniają w dużym uproszczeniu zarówno podstawowe jego funkcje, jak i niektóre zasady podatkowe. Z góry należy jednak zastrzec, że z uwagi na ograniczone ramy niniejszego opracowania, odpowiedzi na powyższe pytania mogą mieć jedynie fragmentaryczny charakter, gdyż nie będą uwzględniały wszystkich praktycznych aspektów. I wreszcie ostatnia uwaga wstępna: otóż przyjęte tu kryteria oceny systemu podatkowego nie są jedynymi. Niekiedy bowiem oceny dokonuje się np. pod kątem zabezpieczenia interesu państwa (ogólnospołecznego), uwzględniania interesu podatnika oraz skutków ubocznych³⁴. Nietrudno zauważyć, że w gruncie rzeczy obydwie grupy kryteriów oceny uwzględniają w zasadzie zbliżone w swej istocie elementy.

Powracając do postawionych wyżej pytań, to na pierwsze z nich można odpowiedzieć pozytywnie: system podatkowy stanowi podstawowe źródło zasilania budżetu w środki finansowe. Dzięki odpowiedniej konstrukcji (sposoby i terminy płatności itp.), system podatkowy zapewnia budżetowi ciągły i w miarę systematyczny dopływ środków, a to z kolei umożliwia realizację podstawowych zadań społeczno-gospodarczych. Według ustawy budżetowej na rok 1990, podatki wraz z praktycznie niewiele różniącymi się od nich dywidendami od przedsiębiorstw państwowych, wynoszą łącznie 90,5% całości dochodów budżetowych, a tylko niecałe 10% dochodów pochodzi z innych, niepodatkowych źródeł³⁵. Podobna lub zbliżona proporcja występowała również w latach poprzednich.

Można by natomiast w tym miejscu zastanowić się, czy obecny system podatkowy nie cechuje się nadmiernym fiskalizmem? Pobieżna ocena tego problemu zdaje się potwierdzać liczne opinie o zbyt dużym obciążeniu podatkowym nie tylko przedsiębiorstw państwowych, lecz także pozostałych grup podatników. Jednakże ostateczna i w pełni obiektywna odpowiedź nie wydaje się możliwa bez głębszych badań i analiz.

Nielatwa jest odpowiedź na drugie pytanie, czy system podatkowy może być oceniany jako „sprawiedliwy”, urzeczywistniający w praktyce zasadę równości wszystkich podatników. Tak bowiem jak sprawie-

³⁴ Por. Harasimowicz, *op. cit.*, s. 126 i n.

³⁵ Obliczenia własne w oparciu o ustawę budżetową na rok 1990 z 23.02.1990 (DzU nr 13, poz. 82).

dliwość w ogóle, tak również sprawiedliwość podatkowa nie jest czymś apriorytycznym, absolutnym, raz na zawsze ustalonym. Jest ona bowiem inkarnacją ludzkiej świadomości, uzależniona od czasu i przestrzeni, od panujących stosunków społecznych. Zawsze bowiem system podatkowy spełnia służebną rolę wobec danego porządku państwowego, społecznego i socjalnego³⁶.

Bliższa analiza tego zagadnienia prowadzi do wniosku, że przez całe niemal 45-lecie polski system podatkowy był zdominowany względami ideologicznymi i podporządkowany nadrzędnym celom politycznoustrojowym. Zakładały one np. szczególną ochronę własności państwowej, monopolizację gospodarki, ograniczanie własności i działalności prywatnej itp. Znalazło to wyraz w wyraźnym preferowaniu przez system podatkowy tzw. „jednostek gospodarki uspołecznionej” (niższe stawki podatkowe, szerszy zakres ulg i zwolnień i inne). Dopiero niedawno podjęto pierwsze próby równego traktowania wszystkich podmiotów gospodarczych, m. in. poprzez ujednolicenie stawek opodatkowania niektórymi podatkami (podatkiem obrotowym i dochodowym) bez względu na formę własności, jaką one reprezentują.

Dążenie do powszechnego i równomiernego opodatkowania leży m. in. także u podstaw zapowiadzianej kompleksowej reformy podatkowej, polegającej na wprowadzeniu jednolitego podatku dochodowego od dochodów osobistych, przy jednoczesnym zniesieniu podatku od płac, podatku od wynagrodzeń, podatku wyrównawczego oraz podatku dochodowego od osób fizycznych, jak również na zastąpieniu dotychczasowego podatku obrotowego podatkiem od wartości dodanej. W wyniku tej reformy system podatkowy zostanie nie tylko ujednolicony, lecz powinny być w nim także zlikwidowane wszystkie pozostałe po scentralizowanej, nakazowo-rozdzielczej gospodarce relikty w postaci np. nierównomiernego, niesprawiedliwego rozłożenia ciężaru opodatkowania na poszczególne grupy podatników.

W niniejszej ocenie zasygnalizowano jedynie niektóre aspekty sprawiedliwości podatkowej, rozumianej tu jako równości wszystkich podatników wobec obowiązku zapłacenia podatku. Pominęto natomiast związane z tym zagadnienie nienaruszalności majątku względnie zdolności płatniczej podatnika. Jest to zagadnienie niezwykle złożone i niemożliwe do prawidłowej oceny bez głębszych analiz. Sprawa ta jest tym

³⁶ Por. K. Tipke, *Steuerrecht*, Köln 1985, s. 21. Dla zilustrowania zmienności oceny sprawiedliwości podatkowej autor przytacza zasługujący na zacytowanie przykład: Otóż np. państwo feudalne opierało się o swoiście rozumianej równości, według której szlachta płaciła krwią, kler modłami, a pospólstwo pieniędzmi. Odpowiadało to ówczesnemu poczuciu sprawiedliwości.

trudniejsza, że jak dotychczas nie ma odpowiedzi na pytanie, jaka powinna być granica zdolności płatniczej? Wydaje się, iż granica ta powinna być określona przez ekonomistów.

Tę z konieczności fragmentaryczną ocenę systemu podatkowego pod kątem niektórych jego aspektów społecznych można zakończyć stwierdzeniem, że maksyma „*Justitia est fundamentarum regnorum*” odnosi się w szczególności do prawa podatkowego i do kształtowanego przez nie systemu podatkowego. Jeżeli bowiem istnieje konieczność zindywidualizowania zbiorowego, nałożonego w interesie ogólnopaństwowym czy ogólnospołecznym ciężaru podatkowego, to nie ulega wątpliwości, że podział ten powinien nastąpić według sprawiedliwych kryteriów. Pierwiastek sprawiedliwości jest więc w państwie prawnym konstytuującym elementem prawa podatkowego, a w konsekwencji również i systemu podatkowego. Jeżeli tego brakuje, można mówić jedynie o ładzie lub nieładzie podatkowym, przy czym samo opodatkowanie byłoby fiskalnym nihilizmem³⁷.

Kolejny element oceny systemu podatkowego to kryterium jego skuteczności jako instrumentu parametrycznego oddziaływania na podatników w pożądanym przez centrum decyzyjne kierunku. Tutaj również ocena powinna być dokonywana przez pryzmat poszczególnych podatków. Nie ulega bowiem wątpliwości, że właśnie pojedyncze podatki są najczęściej wykorzystywane nie tylko jako źródło zasilania budżetowego, lecz w nie mniejszym stopniu dla realizacji określonych celów pozafiskalnych. Ze względu na jego złożoną, wielorodzajową budowę, obejmującą kilkanaście lub więcej pojedynczych podatków, cele te nie mogą być stawiane całemu systemowi podatkowemu, lecz właśnie poszczególnym podatkom. Nie system podatkowy więc, ale konkretne podatki, mogą być wykorzystywane jako mniej lub bardziej skuteczny instrument oddziaływania na poszczególne grupy podatników, a poprzez nich — na określone dziedziny społeczno-gospodarcze, a nawet ustrojowo-polityczne. Znamiennym, negatywnym przykładem może być podatek gruntowy, który wraz z innymi zobowiązaniami pieniężnymi wsi na przełomie lat czterdziestych i pięćdziesiątych był wykorzystywany jako „skuteczny” instrument walki klasowej w walce z tzw. „kułactwem” o uspołdzielczenie rolnictwa.

Nie jest naganna sytuacja, w której podatki i system podatkowy będą wykorzystywane dla osiągnięcia społecznie zaakceptowanych celów (np. dla ochrony środowiska naturalnego, rozwoju wszelkich form działalności produkcyjnej, usługowej czy handlowej). Gorzej natomiast, jeżeli służą one realizacji różnych doraźnych celów lub zadań o wyrażnie

³⁷ Tamże.

interwencyjnym charakterze i o negatywnym oddźwięku społecznym. Ów interwencjonizm wcale nie musi być wyłącznie domeną tzw. państw „kapitalistycznych”, lecz może występować — i z reguły występuje — w każdym współczesnym państwie. Zawsze w takich przypadkach system podatkowy jest „wzbogacany” o nowe podatki, w tym także o charakterze jednorazowym.

Dla potwierdzenia tego zjawiska niech posłużą dwa przykłady z niedalekiej przeszłości: Pierwszy dotyczy wprowadzonego w 1988 r. jednorazowego podatku stabilizacyjnego od przedsiębiorstw uspołecznionych, który nie przyniósł pożądaných efektów ani fiskalnych, ani też w zakresie lepszego wykorzystania składników majątkowych przedsiębiorstw. Drugi natomiast przykład odnosi się do podatku od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń, który spotkał się powszechnie z jednoznacznie negatywną oceną³⁸, a jego skuteczność była bardziej niż problematyczna. Na tym zresztą przykładzie można stwierdzić, iż nie udało się dotychczas w ramach systemu podatkowego wypracować takiego instrumentu, który zapobiegałby skutecznie nadmiernemu z punktu widzenia sytuacji pieniężno-rynkowej wzrostowi wynagrodzeń w sferze produkcyjnej.

Czwarte i ostatnie przyjęte w niniejszym opracowaniu kryterium oceny systemu podatkowego to jego wewnętrzna konstrukcja. Pożądany byłby system możliwie prosty, nie zanadto rozcłonkowany oraz zwarty i spójny, a przy tym poprawny pod względem legislacyjnym, czytelny i zrozumiały. Wbrew pozorom, elementy te mają istotne znaczenie dla jego skuteczności. Prawdłowo skonstruowany wydaje się taki system podatkowy, którego zasadniczy człon opiera się na kilku podstawowych podatkach z pewną ilością podatków uzupełniających³⁹. Nie jest przy tym rzeczą najważniejszą, czy tych podatków towarzyszących będzie kilka, czy kilkanaście. Ważne jest natomiast to, by się wzajemnie uzupełniały i tworzyły pewną logiczną całość, tak by wszystkie zdarzenia, zjawiska i stany faktyczne, z którymi prawo podatkowe łączy powstanie obowiązku podatkowego, zostały objęte opodatkowaniem.

Pominięte tu zostaną bardziej szczegółowe rozważania nad różnymi konstrukcjami, które leżą u podstaw przedmiotowej struktury systemu podatkowego i według których można dokonać jego klasyfikacji⁴⁰. War-

³⁸ Szerzej por. E. Tegler, *Podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń jako instrument oddziaływania na płace?* „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Roczniki Prawnicze” 1987, nr 1, s. 113 i n.

³⁹ Por. W. H. Wacker, *Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung*, München 1982, s. 730.

⁴⁰ Szerzej por. A. Borodo, B. Brzeziński, E. Drgas, J. Głuchowski, J. Jezierski, *Prawo podatkowe*, Toruń 1983, s. 26 i n.

to natomiast zasygnalizować, że np. u podstaw zachodnioniemieckiego systemu podatkowego leżą dwa główne podatki: podatek od wartości dodanej i podatek dochodowy. Uzupełniają je stosunkowo liczne podatki towarzyszące o charakterze konsumpcyjnym, niekiedy o wręcz marginesowym znaczeniu, obciążające dochód w fazie jego wydatkowania. Tworzą one w sumie system podatkowy, obejmujący wprowadzie aż prawie 50 różnych podatków, który jednak pomimo tak dużego rozczłonkowania stanowi skuteczną całość⁴¹.

Polski system podatkowy jest wprowadzie znacznie mniej liczebny, gdyż obejmuje zaledwie kilkanaście podatków, lecz mimo to wydaje się o wiele mniej spójny i skuteczny. Bez większej obawy można zaryzykować opinię, iż jest to zbiór wyraźnie nieuporządkowany, niespójny i bez wewnętrznej organicznej więzi między poszczególnymi jego członkami. Jedną z przyczyn tego stanu leży, jak się wydaje, w tym, że jak już wspomniano, przez wiele lat system podatkowy kształtował się bardziej z pobudek ideologiczno-politycznych, niż pod kątem wymogów ekonomicznych czy strukturalnych. Charakterystyczna jego cecha, stanowiąca zarazem jedną z jego podstawowych wad, polega na tym, że obejmuje on stosunkowo liczne rodzajowo jednakowe, lecz różniące się znacznie pod względem konstrukcji i treści podatki (np. dwa oddzielne podatki obrotowe, dwa różne podatki dochodowe) w zależności od tego, czy dotyczą one podatników zaliczanych do jednostek gospodarki społecznej, nieuspołecznionej czy ludności. Dopiero niedawno uczyniono pierwszy wyłom od tej zasady, wprowadzając tylko jeden podatek dochodowy od osób prawnych i ujednolicając stawki w obydwu podatkach obrotowych (od jednostek gospodarki społecznej i od osób fizycznych).

Trudna do racjonalnego wytłumaczenia jest również sytuacja, w której jeden przedmiot opodatkowany jest kilkakrotnie różnymi podatkami. Przykładem mogą być płace (wynagrodzenia) w przedsiębiorstwach państwowych, które obciążone są podatkiem od płac i podatkiem od ponadnormatywnych wynagrodzeń (obecnie podatkiem od przyrostu wynagrodzeń), a ponadto również obligatoryjną składką na ZUS.

Na domiar złego polski system podatkowy jest wyjątkowo niestabilny. Nazbyt często zmieniane są nie tylko niektóre jego elementy uboczne (np. zakres ulg, zmiana wysokości stawek itp.), lecz także podstawowe konstrukcje (np. zmiana rodzaju i charakteru stawek podatkowych z progresywnych na liniowe, czy coroczna zmiana form i metod opodatkowania przyrostu wynagrodzeń w przedsiębiorstwach państwo-

⁴¹ Por. E. Tegler, *System podatkowy Republiki Federalnej Niemiec*, Szczecin 1986, s. 25 i n.

wych). Godzi się również przypomnieć o wyjątkowo niejednorodnym systemie opodatkowania przedsiębiorstw państwowych w latach siedemdziesiątych, tj. w okresie funkcjonowania tzw. „Wielkich Organizacji Gospodarczych”. To zresztą ogniwo, tj. system opodatkowania przedsiębiorstw państwowych, był jak dotąd najmniej stabilny ze wszystkich ogniw systemu podatkowego⁴². Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy tkwi w tym, że zasady systemu opodatkowania normują nadal nie tylko ustawy, lecz także akty prawne niższego rzędu. Wiele norm sformułowanych jest przy tym w sposób niejasny. Są one często zmieniane i mają dużo różnych wad legislacyjnych⁴³.

Powyższa, z konieczności tylko pobieżna i fragmentaryczna ocena konstrukcji i zarazem sprawności polskiego powojennego systemu podatkowego, dokonana pod kątem niektórych tylko kryteriów, ujawniła stosunkowo liczne jego wady i nieprawidłowości. Nawarstwiły się one przez wiele lat, a dotychczasowe kolejne częściowe reformy nie przyniosły niestety odczuwalnych zmian na lepsze. Należy zatem wyrazić przekonanie, że rozpoczęte na początku lat dziewięćdziesiątych prace nad kolejnymi, tym razem gruntownymi i kompleksowymi zmianami wpłyną nie tylko na bardziej racjonalną konstrukcję systemu podatkowego, lecz także na większą skuteczność i na jego społeczną akceptację.

Uniwersytet Szczeciński

Eugeniusz Tegler

FUNCTIONS OF THE TAX SYSTEM AND EVALUATION OF ITS EFFICIENCY

The subject matter of considerations is the functions of the tax system and an attempt of evaluation of its efficiency and effectiveness. Basing upon different views expressed in the literature on the subject the author considers what the functions themselves are, what is their substance and content, and in conclusion,

⁴² Szerzej o różnych formach i metodach opodatkowania przedsiębiorstw państwowych, por. N. Gajl, *Akumulacja i jej podział w przedsiębiorstwach społecznych*, [w:] *Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu*, Warszawa 1975, s. 204 i n.; *taż*, *Instrumenty finansowe zarządzania gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 117 i n.; *taż*, *Systemy finansowe przedsiębiorstw społecznych*, Warszawa 1980, s. 137 i n.

⁴³ Por. N. Gajl, *Problematyka finansów przedsiębiorstw we współczesnych konstytucjach oraz w przyszłej Konstytucji RP*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1990, nr 1, s. 13.

whether it can be spoken of the function of the tax system or only of the functions of particular taxes constituting the system.

The starting point for the considerations are the two admissible but extremely different alternatives. According to the first one, if the functions of taxes are identified with their role and aims, it can be admitted that also the tax system, which in a simplified sense is the collection of particular taxes, performs the same or similar function as each particular tax. However, if it is admitted that the functions are derivatives of the substance of the tax itself, as an economic phenomenon of an objective character, then only the taxes perform certain functions, and not the tax system which as a consequence of legislation has a subjective character. The question which of the two presented alternatives seems more convincing is left by the author open, because in his opinion a definite answer would require deeper studies and investigation.

As far as the efficiency and effectiveness of the tax system are concerned the author comes to the conclusion, based on numerous examples, that the system which was in force in Poland since World War II, and which is principally still binding, has many defects, both substantial and formal. That proves its imperfection and poor effectiveness and justifies the postulate of its radical reform.