

JERZY HARASIMOWICZ
Warszawa

O OGÓLNYCH ZASADACH PODATKOWYCH

W teorii podatku badania nad ogólnymi zasadami podatkowymi i dążenie do ich sformułowania występują jako istotny element teoretyczny. W większości przypadków staje się on wytyczną dla polityki podatkowej, konstrukcji systemu podatkowego oraz konstrukcji poszczególnych podatków. Ogólne zasady podatkowe rozumiem jako postulaty teorii kierowane do ustawodawców i mające zapewnić zbudowanie prawidłowego, racjonalnego systemu podatkowego i poszczególnych podatków oraz ukształtowanie efektywnej polityki podatkowej. W związku z tym jest rzeczą zrozumiałą, iż formułowanie treści tych zasad może być i jest różne u poszczególnych ich twórców. Formułują oni ogólne zasady podatkowe zależnie od swoich indywidualnych poglądów i od czasu, w którym żyją. Jest przy tym rzeczą ciekawą, że niektóre z tych zasad są aktualne przez stulecia (np. zasada taniaści), inne rodzą się pod wpływem potrzeb danego okresu, sytuacji gospodarczej i politycznej. Cechą wspólną niemal wszystkich zasad, jako zasad ogólnych, jest to, że ich praktyczne zastosowanie jest bardzo trudne, a czasami wręcz niewykonalne. Stawia to oczywiście od razu pytanie, czy i jaki sens ma ich tworzenie, uzasadnienie i propagowanie. To pytanie będzie jedną z myśli towarzyszących autorowi w tym opracowaniu.

Warto przyrzeć się tym ogólnym zasadom podatkowym, które zostały sformułowane w XVIII-XX w. przez najwybitniejszych teoretyków oraz obecnej sytuacji w zakresie tych zasad w literaturze polskiej.

Za twórcę pierwszego katalogu ogólnych zasad podatkowych uważany jest A. Smith (1723-1790), chociaż o dwu z czterech jego zasad pisano także wcześniej. Zdaniem tego autora podatki powinny być stanowione według czterech następujących zasad: dogodności, pewności, taniaści i równomierności. Trudno byłoby kwestionować prawidłowość tych zasad. Na pewno stano-

wiły one postęp w rozwoju teorii podatków. W szczególności odnosi się to do dwóch ostatnich, wypowiedzianych po raz pierwszy.

Istotę opodatkowania w rozumieniu A. Smitha dobrze obrazuje następująca jego wypowiedź: „Poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”¹.

W 1. połowie XX w. wysunięte zostały dwie nowe zasady podatkowe. Zasada neutralności podatków (zwana też regułą edynburską) i zasada równej ofiary. Autorem pierwszej był D. Ricardo, który postulował, aby sytuacja gospodarcza i finansowa podatników nie ulegała zasadniczej zmianie po zapłaceniu podatków.

Twórcą zasady równej ofiary był J. S. Mill. Postulował on proporcjonalną wielkość opodatkowania w stosunku do osiąganego dochodu i wykluczał równocześnie wykorzystywanie podatków do celów redystrybucji dochodów i majątku.

W 2. połowie XIX w. ekonomista niemiecki A. Wagner (1835-1917) wystąpił z nowym, poszerzonym w stosunku do zasad A. Smitha zestawem zasad podatkowych. Do zasad A. Smitha dodał on trzy nowe, a mianowicie: postulat powszechności, wydajności i nienaruszalności majątku. Ogólne zasady podatkowe były u tego autora elementem jego teorii opodatkowania. Teoria ta polegała na wysunięciu funkcji socjalnej opodatkowania i uznania jej za równorzędną z celami fiskalnymi.

W XX w. obszerny katalog ogólnych zasad podatkowych sformułował F. Neumark. Akcentował przy tym bardzo silnie potrzebę, wręcz konieczność oddziaływania teorii podatkowej na praktykę. Wskazywał zwłaszcza na to, że właśnie myśl podatkowa pozwala uchwycić maksymalnie wiele skutków, które przyszłe podatki wywołają, co ma zasadnicze znaczenie dla polityki podatkowej, gospodarczej i społecznej. Wysunięte przez siebie zasady podatkowe F. Neumark ujął w czterech grupach: pierwsza grupa mieści zasady fiskalno-budżetowe, druga – etyczno-społeczne, trzecia – ekonomiczne, a czwarta – zasady techniki podatkowej.

Ujmując syntetycznie przedstawione wyżej zasady podatkowe można w nich zauważyć kilka cech charakterystycznych.

¹ A. S m i t h, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 584.

Po pierwsze, niektóre zasady występują u wszystkich myślicieli i we wszystkich okresach. Należą do nich zasady równości, powszechności i taniości. Fakt ten dowodzi, że postulaty powtarzane przez stulecia nie tracą nic ze swej aktualności i są rzeczywiście ważną regułą przy konstruowaniu podatków i trwałym wkładem w teorię opodatkowania.

Po drugie, nieco później, dopiero w dziele A. Wagnera, wysunięte zostały zasady socjalnej roli podatków. Tu zapoczątkowany zostaje nurt społecznych zadań podatków, ingerencji państwa w życie społeczne i gospodarcze oraz rozwijające się zadania państwa w dziedzinie gospodarczo-społecznej.

Po trzecie, zasady dotyczące redystrybucyjnej roli podatków pojawiają się najpóźniej, dopiero w XX w.

Po czwarte, ciekawą rzeczą jest odpowiedź na pytanie, czy i w jakim stopniu ogólne zasady podatkowe rzeczywiście wpływały na praktykę podatkową w owych czasach. Nie ulega wątpliwości, że formułowane przez wyżej wymienionych uczonych zasady były mniej lub bardziej słuszne, że ich realizacja przyniosłaby korzystne rezultaty. Z drugiej jednak strony powtarzanie pewnych zasad w kolejnych okresach historycznych dowodzi, że nie weszły one jeszcze w „krwiobieg” praktyki. Do kwestii stosunku zasad teoretycznych do praktyki podatkowej wróć jeszcze w dalszej części tego opracowania.

W polskiej literaturze podatkowej znajdujemy również liczne wypowiedzi na temat ogólnych zasad podatkowych. Z okresu międzywojennego wymienimy chociażby R. Rybarskiego, który w *Nauce skarbowości*² sformułował trzy grupy tych zasad. W grupie zasad skarbowych wymienił zasadę wydajności, pewności dla Skarbu Państwa, elastyczności i dogodności. Jako zasady gospodarcze sformułował zasadę najmniejszej szkodliwości dla gospodarki, niewyczerpywania pełnej zdolności podatkowej, pewności dla podatnika i zasadę taniości. W grupie zasad moralno-politycznych pisał o powszechności i równości. Za bardzo trafną i nową myśl uznać należy konieczność pozostawienia podatnikowi chociaż części jego dochodów, czyli racjonalnego wykorzystania jego zdolności podatkowej. Uznać należy także za bardzo trafne dwojakie rozumienie dogodności podatków – dla skarbu i dla podatnika.

W literaturze podatkowej Polski powojennej można wyróżnić trzy grupy podejścia do prezentowania ogólnych zasad podatkowych. W zakresie ujęć podręcznikowych w jednych nie znajdujemy informacji o ogólnych zasadach

² Warszawa 1935, s. 199-211.

podatkowych, w innych spotykamy krótkie, niekiedy syntetyczne ich ujęcie, w jeszcze innych znajdujemy szerszą analizę, niekiedy nawet próbę formułowania nowych zasad. Nad całością sprawy zaciążyła doktryna Polski Ludowej, w której niewiele było miejsca dla teorii podatku. Socjalistyczna ekonomia polityczna – jak twierdzono oficjalnie – dawała odpowiedź na wszystkie pytania, w tym również tworzyła system podatkowy i objaśniała rozwiązania podatkowe. Dlatego też szukanie ogólnych postulatów i podstawowych zależności nie było ani potrzebne, ani dopuszczalne. Nie było więc potrzeby formułowania dla celów nauczania studentów jakichś szczególnych zasad podatkowych o charakterze takim, w jakim znane one były w historii.

Pierwszy podręcznik prawa finansowego w Polsce Ludowej, wydany w 1955 r., o ogólnych zasadach podatkowych w ogóle nie wspomina³. Podobnie w znakomitym dziele K. Ostrowskiego *Prawo finansowe. Zarys ogólny*⁴ zasady podatkowe nie są omawiane. Wynika to zapewne z faktu, że podatki uiszczane przez jednostki państwowe nie są, zdaniem autora, podatkami. Podatkami są tylko wpłaty jednostek niepaństwowych, które w Polsce Ludowej stanowiły niewielki margines.

W fundamentalnej pracy L. Kurowskiego *Wstęp do nauki prawa finansowego*⁵ ogólne zasady podatkowe również nie zostały omówione.

Również w podręczniku N. Gajl *Finanse i prawo finansowe*⁶ o ogólnych zasadach podatkowych znajdujemy tylko nieliczne wzmianki przy okazji omawiania rozwoju teorii finansowych. Podobnie w pracy tej Autorki „Teorie podatkowe w świecie”⁷.

W pracy zbiorowej *Prawo finansowe* pod red. W. Wójtowicz⁸ o ogólnych zasadach podatkowych w ogóle się nie wspomina. Autorka ta natomiast w podręczniku *Zarys polskiego prawa podatkowego*⁹ syntetycznie przedstawia ogólne zasady podatkowe w ich historycznym rozwoju.

Do grupy autorów, którzy omawiają dorobek wcześniejszej teoretycznej myśli podatkowej, należą J. Jaśkiewiczowa i Z. Jaśkiewicz¹⁰, C. Kosiko-

³ *Prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. L. Kurowskiego, Warszawa 1955.

⁴ Warszawa 1970.

⁵ Warszawa 1982.

⁶ Warszawa 1992, s. 81.

⁷ Warszawa 1992.

⁸ Warszawa 1996.

⁹ Bydgoszcz 1955, s. 56-58.

¹⁰ *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, s. 82-84.

wski¹¹, R. Mastalski¹², J. Głuchowski¹³. Obszerniejszą analizę ogólnych zasad podatkowych znajdujemy u A. Gomułowicza i J. Małeckiego¹⁴.

Nieco inne podejście do tematu prezentuje H. Litwińczuk¹⁵, która w tym zakresie wykorzystuje dorobek współczesnej nauki niemieckiej. Autorka w grupie zasad, które nazywa formalnymi, wymienia trzy postulaty: wyłączenie ustawowego regulowania podatków, zakaz tworzenia prawa przez organy wykonawcze oraz zakaz dokonywania zmian w podatkach w toku roku podatkowego.

Autorem, który podejmował próby przekształcenia starych i sformułowania nowych zasad podatkowych, był M. Weralski. W swojej pracy *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*¹⁶, wychodząc z założenia względności zasad podatkowych, modyfikuje niektóre z nich dostosowując je do potrzeb ustroju socjalistycznego, inne odrzuca, próbuje formułować postulaty dotyczące wyłącznie gospodarki socjalistycznej. Odrzuca np. zasadę równości i powszechności twierdząc, że podatki nie są tu potrzebne, gdyż państwo poprzez system płac i cen reguluje podział dochodu narodowego. Zdaniem tego Autora dla zapewnienia sprawiedliwości w socjalizmie nie jest potrzebna powszechność opodatkowania. Jako nowe socjalistyczne zasady podatkowe M. Weralski wysuwa m.in. zasadę uprzywilejowanego traktowania dochodów pochodzących z pracy, a ostrzejszego – dochodów pochodzących z własności, a w szczególności z kapitału.

Jest rzeczą bardzo interesującą, że autorzy piszący o ogólnych zasadach podatkowych nie formułują zasady fiskalizmu. A wydaje się przecież, że ona bardzo często rządzi praktyką. Fiskalizm rozumiem tu jako dążenie do maksymalizacji dochodów, jako osiąganie dochodów niezależnie od innych celów opodatkowania. Jest też charakterystyczne, że w oficjalnych wypowiedziach rządu państw stosujących ostrą politykę fiskalną zaprzeczają jej stosowaniu twierdząc, że wysokie dochody muszą być realizowane jako obiektywny wymóg sytuacji kraju.

Analiza ogólnych zasad podatkowych prezentowanych w literaturze nieodparcie nasuwa pytanie, czy można je wszystkie uznać za zasady ogólne.

¹¹ C. K o s i k o w s k i, E. R u ś k o w s k i, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1995, s. 155-163.

¹² *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 45-46.

¹³ *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1996, s. 10-12.

¹⁴ *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995, s. 11-54.

¹⁵ *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Poznań 1955, s. 11-54.

¹⁶ Warszawa 1960, s. 157-170.

Określenie „ogólne” w tym kontekście należy rozumieć jako zasady naczelne, podstawowe, obejmujące całość systemu podatkowego, zasady, którym inne, nie będące ogólnymi są podporządkowane (zasady szczegółowe). Sądzę, że ogólnymi zasadami nie są np. zasada dogodności, elastyczności, zakazu dokonywania zmian w podatku w ciągu roku podatkowego.

Dla zbudowania zasady podatkowej najbardziej ogólnej trzeba jako punkt wyjścia przyjąć pewną istotną sprzeczność. Chodzi tu o sprzeczność między interesem ogólnym a interesem osobistym. Można przyjąć, że wszyscy podatnicy nie kwestionują konieczności pobierania podatków przez państwo, że rozumieją, iż zdobycie środków pieniężnych na uzasadnione cele społeczne jest rzeczą niezbędną. Równocześnie ci sami podatnicy niechętnie widzą płacenie podatków przez siebie, nie są najczęściej chętni do wyrażenia zgody na zabranie im przez państwo środków pieniężnych. Występuje zatem sprzeczność między ogólnym, niejako teoretycznym aprobowaniem gromadzenia środków pieniężnych na realizację zadań społecznych a niechęcią do ponoszenia ciężarów przez samych siebie na cele ogólne. Trzeba tu od razu wyraźnie stwierdzić, że zarówno interes ogólny społeczeństwa jako całości, jak i interes indywidualny podatnika są uzasadnione i powinny być uwzględniane, a nawet chronione we wszystkich decyzjach podatkowych. Ogólną zasadę podatkową można by zatem sformułować następująco: podatki powinny zapewniać środki pieniężne na zaspokojenie potrzeb ogólnospołecznych realizowanych przez państwo i równocześnie pozostawiać podatnikowi środki pieniężne na zaspokojenie jego indywidualnych potrzeb. Mówiąc o potrzebach, mam na myśli potrzeby bieżące, a także przyszłe, czyli inwestycyjne; mówiąc o zapewnieniu środków pieniężnych, rozumiem przez to dostarczenie państwu środków w wysokości odpowiadającej w danym czasie możliwościom finansowym podatnika i potrzebom jego rozwoju.

W świetle tego, co dotychczas zostało powiedziane, budzą się wątpliwości co do praktycznej przydatności formułowania różnych zasad podatkowych. Wynikają one głównie z trudności przełożenia ich na konkretne rozwiązania. Budzą się pytania, jak zmierzyć i co konkretnie oznacza sprawiedliwość podatkowa, równość, dogodność itp. Przed odpowiedzią na te pytania należy dokonać podziału ogólnych zasad podatkowych, formułowanych w teorii podatku, na dwie grupy. Pierwsza – to grupa zasad ogólnych niepodatkowych; zaliczyć do nich wypadnie takie zasady jak sprawiedliwość, równość. Do drugiej grupy należą zasady odnoszące się wyłącznie do podatków. Zasady grupy pierwszej powinny oczywiście obowiązywać również do podatków, ale nie tylko. Dotyczą one całości stosunków społecznych i związków między ludźmi. Takich ogólnych i powszechnie obowiązujących

zasad można by, rzecz jasna, wymienić znacznie więcej. W zakresie zasad grupy drugiej, zasad dotyczących wyłącznie konstrukcji podatków i systemów podatkowych, występuje często ich niewymierność i trudność praktycznej realizacji, ale prowadzenie badań nad nimi, niezależnie od tego, czy uznamy je za zasady ogólne, czy szczegółowe, jest wskazane i trudno wykluczyć, że da pozytywny rezultat.

ON THE GENERAL TAXATION PRINCIPLES

S u m m a r y

The paper consists of two parts. The first presents a catalogue of general taxation principles that have been formulated by prominent theoreticians over the last two hundred years, starting from A. Smith, through D. Ricardo, J.S. Mill, A. Wagner, to F. Neumark and some Polish theoreticians. In the second part the author attempts to select some general, that is the main ones, out of many principles to which others would be subordinated as particular. This general tax principle is a postulate that the taxes, while securing monetary means to satisfy the overall social needs, at the same time should leave some means to satisfy the taxpayers' individual needs. An attempt to formulate a catalogue of tax principles should be preceded by a distinction between strict tax principles from non-tax principles. The latter should include, among other things, justice and equality.

Translated by Jan Kłos