

Podatki - dobro czy zło, błogosławieństwo czy przekleństwo?

Taxes - good or evil, blessing or curse?

Dr hab. Zdzisław Majkut

Wyższa Szkoła Gospodarki Euroregionalnej im. Alcide De Gasperi w Józefowie

zmajkut@o2.pl

Abstrakt

Podatki to zło konieczne, ponieważ obciążają głównie dochody małych i średnich przedsiębiorstw oraz obywateli o niższych dochodach. Rekiny biznesu oraz osoby o wysokich dochodach szukają i wykorzystują wszelkie dostępne środki, aby unikać płacenia podatków. Budżet państwa zasilany coraz mniejszymi wpływami z podatków cechuje rosnący dług publiczny. Niespójne oraz nieszczelne przepisy podatkowe i prawne umożliwiają wyprowadzanie dochodów bez opodatkowania poza granice kraju. Podejmowane działania w celu zrównoważenia budżetu, skutkują wzrostem podatków, tym samym obniżają się dochody firm i ludności. Ograniczenia dochodów ludności mają wpływ na spadek konsumpcji dóbr, tym samym następuje spowolnienie gospodarcze, które dodatkowo potęguje światowy kryzys gospodarczy.

Słowa kluczowe: *podatek, danina publiczna, dobro jednostki, dobro publiczne, interes jednostki, interes państwa.*

Abstract

Taxes are a necessary evil because those chargeable income burden mainly small and medium-sized enterprises and citizens with lower incomes. Sharks business and high income individuals are looking for and use all available means to avoid paying taxes. State Budget powered by ever smaller tax revenue has growing public debt. Inconsistent and leaky tax laws and legislation enables outputting income abroad without taxation. The measures taken to balance the budget, results in an increase of taxes, thereby reduce the income of companies and people. Limitations incomes have an influence on the decrease in the consumption of goods, thus following the economic downturn, which further enhances the global economic crisis.

Key words: *tax, levies due under public law, good of the individual, the public interest, the interest of the individual, the interests of the state.*

Historia podatków

Znane powiedzenie mówi, że w życiu są pewne dwie rzeczy, a mianowicie: śmierć i podatki (Żaryn, 2013). Stwierdzenie Benjamina Franklina mimo upływu lat nie traci na aktualności. Podatki, czyli obowiązkowe świadczenia pieniężne pobierane przez związek publicznoprawny (państwo, jednostkę samorządu terytorialnego) bez konkretnego, bezpośredniego świadczenia wzajemnego, towarzyszą nam przez całe życie i stanowią jego nieodłączny element (Gajda, 2013). I jest w tym dużo prawdy, bowiem podatki są nierozłącznie związane z człowiekiem już od starożytności.

Historia podatków sięga początków kształtowania się życia społecznego na ziemi. Już w okresie tworzenia pierwszych form organizacyjnych państwa konieczne było finansowanie osób zaangażowanych w sprawowanie władzy, ustalanie porządku prawnego i zapewnienie warunków bezpieczeństwa dla mieszkańców (Wolański, 2003, s. 11). W ten sposób pojawiły się daniny publiczne, które najpierw miały charakter dobrowolny i doraźny, z czasem stały się regularnie egzekwowanym obowiązkiem poddanych. Duże znaczenie dla ich powstania miał zarówno rozwój państwa, postępujący podział pracy, jak i obecność pieniądza na rynku. To właśnie rozbudowa państwa oraz wzrastająca liczba zadań nałożona na panującego skutkowały potrzebą zgromadzenia odpowiednich kwot pieniężnych. Aby sprostać potrzebom skarbu, zaistniała potrzeba objęcia ciężarem ponoszenia daniny jak najszerszej części społeczeństwa, czemu służył rozwój rolnictwa, przemysłu i handlu oraz wymiana pomiędzy regionami oraz krajami. Pieniądz umożliwił prosty sposób poboru daniny, równocześnie zapewniając wykorzystanie zebranych środków w dowolnym miejscu i czasie. W ten sposób podatek stał się podstawowym rodzajem daniny pieniężnej, który wraz z opłatami oraz cłem i akcyzą stanowi obecnie główne źródło dochodów budżetu państwa oraz budżetów lokalnych (Krasowska-Walczak, 1997, s. 142).

Zaistnienie danin pieniężnych określane jest jako początek kształtowania się współczesnych podatków (Krasowska-Walczak, 1997, s. 142). W początkowym okresie daniny obejmowały wybrane grupy społeczne, tj.: chłopów czy mieszczaństwo, zaś inne grupy, jak: duchowieństwo i szlachta były z nich zwolnione. W miarę rozwoju społeczeństw następowała ewolucja podatków, zmieniająca ich charakter z doraźnego na regularny, z dobrowolnego na przymusowy, z płaconego na rzecz panującego na płacony na rzecz państwa, ze świadczenia w naturze na pieniężne. Dokonywało się także zróżnicowanie i zwiększanie liczby płaconych podatków z punktu widzenia przedmiotów i podmiotów opodatkowania (Encyklopedia WIEM). Pojawienie się podatków w systemach gospodarczych wynikało z trzech przesłanek:

1. powstanie wartości prywatnej i pojawienie się w związku z tym kategorii podatnika reprezentującego własność prywatną;
2. powstanie instytucji państwa, które jako podmiot uprawniony do nakładania podatków tworzy ramy systemu podatkowego, obowiązującego na jego terytorium w określonym czasie;
3. pojawienie się źródła zapłaty podatku, którym z ekonomicznego punktu widzenia jest dochód (Krasowska-Walczak, 1997, s. 142).

Cechy i funkcje podatków

Literatura przedmiotu prezentuje różne definicje podatku. Według OECD (Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju) podatek to przymusowe i nieodpłatne świadczenie pieniężne na rzecz rządu centralnego (Gaudemet, 1990, s. 352). Z kolei polska ustawa „Ordynacja podatkowa” (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.) w art. 6 mówi, że: „podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”. A. Gomułowicz i J. Małecki definiują podatek jako kategorię ekonomiczną, co oznacza przejęcie na rzecz państwa lub związku publicznoprawnego od podmiotów im podporządkowanych części ich przychodów, dochodów lub majątku” (2008, s. 134). Z prawnego punktu widzenia podatek jest abstrakcyjnym stosunkiem prawnym, posiadającym swoje charakterystyczne cechy, które pozwalają go odróżnić od pozostałych świadczeń publicznoprawnych. Prezentowane w literaturze przez różnych autorów definicje podatku, mimo iż różnią się między sobą, to wskazują na niezmiennie, stałe cechy podatku (Głuchowski, 2006, s. 11; Gajl, 1995, s. 11; Brzeziński, 2000, s. 3; Gaudemet i Molinier, 2001, s. 407; Ofiarski, 2006, s. 10). Według nich „podatek jest świadczeniem pieniężnym na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego o charakterze przymusowym, powszechnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, pobieranym na podstawie odpowiednich przepisów prawa”. Definicja ta wskazuje na stałe cechy podatku, podstawowe i konieczne dla ustalenia jego treści i charakteru, a równocześnie odróżniające go od innych świadczeń publicznoprawnych. Są to:

- **przymusowość** - podatek jest nakładanym przez państwo jednostronnie świadczeniem przymusowym, które może być przymusowo wyegzekwowane przez uprawniony do tego organ administracji finansowej państwa. Stosunek między podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku a podmiotem uprawnionym do jego nakładania jest stosunkiem podporządkowania, wynikającym bezpośrednio z władczych uprawnień państwa lub innych związków publicznoprawnych (Wolański, 2002, s. 52),

- **powszechność** – podatek jest świadczeniem nakładanym na podmioty wyznaczone ze względu na określone cechy i zobowiązane do płacenia świadczeń według powtarzanych reguł ustalających rozmiary świadczenia, czas i sposób zapłaty,
- **bezwrotność** – podatek raz zapłacony w należnej wysokości nie podlega zwrotowi na rzecz podatnika. Przekazanie środków na rzecz państwa do budżetu jest ostateczne i definitywne. Ta cecha nie ma zastosowania, gdy pobranie podatku było niezgodne z prawem bądź było źle obliczone i zawyżone (zwrot podatku ma miejsce w przypadku podatku VAT, który wynika z konstrukcji tego podatku, wobec tego nie jest odstępstwem od omawianej cechy). Cecha ta odróżnia podatek od zwrotnych dochodów państwa, takich jak: kredyty, pożyczki, wpływy z obligacji czy bonów skarbowych,
- **pieniężny charakter** - oznacza, że podatek jest kategorią finansową,
- **nieodpłatność** – ze świadczeniem podatkowym nie wiąże się bezpośrednio żadne wzajemne świadczenie państwa na rzecz podatnika. Ale nie oznacza to, że w zamian za płacenie podatków podmioty nie otrzymują żadnych świadczeń. Mamy tu do czynienia z tak zwaną odpłatnością ogólną, która oznacza, że środki pochodzące z podatków służą do finansowania funkcji państwa, w ramach których społeczeństwo otrzymuje określone świadczenia, takie jak: edukacja, ochrona zdrowia, obrona narodowa, bezpieczeństwo itd. Świadczenia te nie pozostają w bezpośrednim związku z wysokością indywidualnego obciążenia podatkowego, a prawo do korzystania z nich mają wszyscy obywatele, bez względu na wysokość płaconych podatków (Głuchowski, 2006, s. 11),
- **ogólność** - podatek jest regulowany w sposób jednolity dla wszystkich jednostek objętych danym opodatkowaniem, na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawnych (Majchrzycka-Guzowska, 2007, s. 95). Są świadczeniami wynikającymi z ustawy podatkowej, co oznacza, że mogą być nakładane na abstrakcyjnie określonych adresatów w drodze aktów normatywnych uchwalanych przez parlament (nie zaś w drodze decyzji dotyczących konkretnych osób) (Litwińczuk, 2001, s. 16). Powyższe cechy odróżniają podatek od innych opłat.

Podatki nie istnieją bez powodu. Pełnią liczne, bardzo ważne i istotne funkcje zarówno dla państwa, jak i obywateli. **Najważniejszą z nich jest funkcja fiskalna (dochodowa)**, która jest podstawą funkcjonowania podatków i dostarcza państwu oraz innym podmiotom publicznym środki finansowe na realizację ich zadań. Może być odnoszona zarówno do pojedynczego podatku, jak i do ogółu podatków tworzących system podatkowy. Funkcji tej nie należy mylić z pojęciem fiskalizmu, które związane jest z nadmiernym obciążeniem podatników w ramach realizacji określonej polityki państwa i jest oceniane negatywnie.

Wyraża się ono zbyt silnym ingerowaniem państwa w dochody podatników oraz w nieprawidłowym rozłożeniu ciężarów podatkowych (www.rifp.pl). Ponadto opodatkowaniu przypisuje się funkcje pozafiskalne, właściwe całokształtowi finansów publicznych (Sokołowski, 1991, s. 19), a mianowicie:

- **funkcję redystrybucyjną** - której celem jest kształtowanie dochodu i majątku będących w dyspozycji podatników. Dzięki podatkom następuje redystrybucja dochodu i majątku narodowego między podatnikami a związkami publicznoprawnymi, jakimi są państwo i organy samorządu terytorialnego. Zakres redystrybucji zależy od struktury gospodarki;
- **funkcję stymulacyjną** – która jest wykorzystywana przez państwo jako instrument oddziaływania na decyzje podmiotów gospodarczych w celu zsynchronizowania ich z założeniami polityki gospodarczej i społecznej prowadzonej przez państwo. Funkcja ta realizuje się poprzez zróżnicowanie obciążeń podatkowych, dzięki czemu podatek może wpłynąć zachęcająco lub zniechęcająco na decyzje w sprawie podejmowania lub likwidowania działalności oraz ustalenia zakresu jej prowadzenia. Praktycznym wyrazem realizacji tej funkcji jest system ulg i zwolnień podatkowych, preferencje podatkowe dla inwestycji, badań naukowych czy ochrony środowiska;
- **funkcję informacyjną** – często określaną jako kontrolną, polegającą na tym, iż wysokość dochodów osiągniętych przez budżet odzwierciedla przebieg oraz informuje o prawidłowościach lub nieprawidłowościach w przebiegu procesów gospodarczych (Gajda, 2013).

Skuteczne prowadzenie polityki podatkowej jest możliwe wówczas, gdy tworzący tę politykę dobrze znają kierunek i siłę oddziaływania podatków na procesy gospodarcze zachodzące w danym systemie gospodarczym (Ćwikliński, 2000, s. 96-97). Z powyżej wymienionych funkcji jedynie funkcja dochodowa interpretowana jest w sposób jednoznaczny. Funkcje pozafiskalne determinowane są przez poglądy ekonomistów na rolę państwa w gospodarce, co ma wpływ na pojmowanie cech systemu podatkowego (Stiglitz, 2004, s. 69).

System podatkowy to zespół podatków, które funkcjonują w danym państwie, tworzących pod względem prawnym i ekonomicznym logiczną całość. Obejmuje on zbiór przepisów prawnych i instytucji finansowych, które ustanawiają podatki, określają je i zajmują się ich poborem. Są to zarówno przepisy związane z samymi podatkami, jak i określające podmioty uprawnione do ich pobierania, płatników podatków i instytucje wyznaczające wysokość i warunki płacenia podatków (mfiles.pl).

Cycceron stwierdził, że podatki są sprężyną państwa. Jeśli państwo ma istnieć i realizować określone funkcje, musi posiadać na to środki finansowe. Dlatego normalnym i nieuniknionym sposobem utrzymania państwa są podatki. Ma to uzasadnienie wówczas, gdy obywatele w zamian za podatki otrzymują od państwa określone świadczenia. Ale podatki budzą niechęć. Czasem postrzegane są jako przykry, ale konieczny przymus. Innym razem jako niepotrzebne, bo można żyć bez państwa i podatków. Ale człowiek jako istota społeczna nie może funkcjonować bez organizacji, jaką jest państwo. A konieczność płacenia podatków wynika stąd, że państwo samo w sobie niczego nie produkuje, tym samym nie daje, lecz zużywa dobra wyprodukowane przez obywateli. Utrzymywanie państwa bez podatków, z państwowej własności jest możliwe, ale nieefektywne, bowiem taka własność z zasady jest gorzej zarządzana niż prywatna (Wojciechowski, 2007).

Dobro jednostki dobrem publicznym

Obecnie - podobnie jak w całej historii opodatkowania – w treści systemu podatkowego, a zwłaszcza w określeniu wysokości ciężarów podatkowych oraz zasad ich nakładania, w sposób najbardziej wyrazisty uzewnętrznia się konflikt interesów dwóch podmiotów: państwa i podatnika (Gajl, 1992, s. 29). Pojawiają się problemy odnoszące się do faktu, jak dalece dobro indywidualne, tj. dobro jednostki, należy podporządkować dobru publicznemu (Głuchowski, 1999). Władza publiczna, która opiera się na demokratycznym porządku prawnym, mającym konstytucyjne umocowanie, nie może, określając dobro publiczne, kierować się takimi wartościami, które prowadzą do realizacji celów stawianych poza i ponad dobrem jednostek. Węzeł podatkowy łączący państwo i podatnika nie może oznaczać dowolności i arbitralności w kształtowaniu ciężaru opodatkowania, bowiem oznaczałoby to pomijanie konstytucyjnych norm chroniących wolności i prawa ekonomiczne (wyrażone w art. 20 – 22, 32, 47 i 64 Konstytucji RP). Ponadto, gdy rozpatruje się – w aspekcie konstytucyjnym – problem praw i wolności ekonomicznych jednostki, a także problem zakresu obowiązków jednostki, to widać, że byt i ład finansowy państwa oparty jest na dwóch wzajemnie od siebie zależnych podstawach. Gdzie jedną jest idea wolności, a drugą idea obowiązku (Gajl, 1994).

Z punktu widzenia idei wolności należy wskazać na normy konstytucyjne, które jednoznacznie wskazują i chronią takie wolności i prawa ekonomiczne, jak:

- wolność podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej,
- własność prywatna,
- ochrona prawa własności,
- ochrona innych praw majątkowych,
- ochrona prawa dziedziczenia.

Normy konstytucyjne ustanawiają istotne z punktu widzenia jednostki gwarancje dotyczące nienaruszalności istoty prawa własności. Ale równocześnie wyraźnie sformułowano ideę obowiązku, to jest ideę ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, takich jak podatki i inne daniny publiczne. Pobór podatku był i nadal towarzyszy praktycznie w każdej działalności zarobkowej człowieka i każdemu procesowi gospodarczemu.

Współczesne państwo, podobnie jak przed wiekami, zagwarantowało sobie bezpośredni lub pośredni udział w finansowych sukcesach jednostki i zyskach przedsiębiorców. Dochody podatkowe stanowią podstawę gospodarki budżetowej państwa, a zapotrzebowanie na dochód publiczny wzrasta wraz ze wzrostem zadań publicznych, które państwo jest zobowiązane sfinansować. Poza tym z punktu widzenia władzy publicznej istotny jest stosunek jednostki do idei obowiązku podatkowego (Dębowska-Romanowska, 1996, nr 11; Kosikowski, 2003, s. 13). W indywidualnej postawie podatnika upatruje się nastawienie jednostki wobec idei dobra publicznego. Wiadomym jest, że wolność jednostki nie ma nigdy charakteru absolutnego, co oznacza, że nie jest nieograniczona. Dlatego właśnie podatkowa ingerencja w sferę wolności i praw ekonomicznych jednostki wymaga wyłącznie takich rozwiązań ustawowych, które pozostają w zgodzie z normami konstytucyjnymi.

Każde opodatkowanie, z istoty i natury podatku, narusza w określonym zakresie sferę wolności i praw ekonomicznych, gdyż jest ingerencją w sferę praw podmiotowych. Stąd szczególne znaczenie konstytucyjnych norm, gdyż granice tej ingerencji musi wyznaczać Konstytucja, ale musi ona również gwarantować, i to skutecznie, nienaruszalność granic prawnych i ekonomicznych opodatkowania (Oniszczyk, 1999).

Podatek, który odnosi się bezpośrednio do relacji między państwem a jednostką ma znaczenie ustrojowe, tym samym powstaje pytanie o granice swobody parlamentu w wyznaczaniu treści obowiązku podatkowego, które powinny wynikać z respektowania konstytucyjnych unormowań. To Konstytucja musi być zawsze zasadniczą normatywną podstawą dla rozwiązań związanych z legislacją podatkową (Fojcik-Mastalska, Mastalski, 1999). Wszelkie rozwiązania odnoszące się zarówno do idei obowiązku, jak i idei wolności powinny zarówno gwarantować realizację obowiązków podatkowych, ale z poszanowaniem konstytucyjnej ochrony wolności i praw ekonomicznych, jak i zapewniać dochody podatkowe i dochody z innych danin publicznych.

Treść systemu podatkowego jest uprawomocniona przez postępowanie ustawodawcze. Inne są zasady ustalania ciężarów podatkowych, gdy forma sprawowania władzy umożliwia naruszanie w procesie legislacji podatkowej praw i wolności ekonomicznych jednostki, nawet wtedy, gdy są one konstytucyjnie chronione, a inne wówczas, gdy władza publiczna

w procesie legislacyjnym podatków respektuje konstytucyjne unormowania wyznaczające podwaliny zasad demokratycznego państwa (Gomułowicz, 2005, s. 21).

Konstytucyjne normy dotyczące relacji podatnik – państwo, a odnoszące się do władztwa podatkowego państwa i dotyczące idei wolności praw ekonomicznych jednostki, wyraźnie narzucają sposób myślenia o funkcji i roli państwa w zakresie tworzenia prawa podatkowego. Konstytucja określa zasady, jakim podporządkowane są relacje między władzą publiczną a jednostką. Ale prawo w demokratycznym państwie ma być także instrumentem wolności, co oznacza skuteczność przeciwdziałania konstytucyjnym norm arbitralności rozwiązań podejmowanych w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego. Ponadto w ustawodawstwie podatkowym wyraźnie uwidacznia się problem, według jakich reguł określić treść i zakres obowiązków podatkowych oraz jak je rozłożyć pomiędzy podporządkowanych państwu podatników. I tu pojawia się konflikt zasad i nakazów etycznych, prawnych oraz ekonomicznych (Gomułowicz, 2001 i 2003).

Demokracja a interes państwa

Niemniej istotnym zagadnieniem jest kwestia odpowiedzialności władzy publicznej za wadliwe prawodawstwo podatkowe w sytuacji, gdy w procesie legislacyjnym złamana zostanie zasada lojalności państwa wobec podatnika i podejmowane są rozwiązania prawne o charakterze niekonstytucyjnym (Dębowska-Romanowska, 2003 r., str. 53-66).

W unormowaniach konstytucyjnych dotyczących opodatkowania upatruje się rozwiązań, które skutecznie przeciwstawiają się samowoli władzy w stanowieniu obowiązków podatkowych i samowoli organów podatkowych w realizacji obowiązków podatkowych. Samowola podatkowa odnosi się do stanowienia prawa podatkowego oraz do jego stosowania. W przypadku stanowienia prawa podatkowego samowola polega na nieposzanowaniu reguł legislacji podatkowej oraz naruszaniu materialnych granic opodatkowania. Wyrazem samowoli w zakresie stosowania prawa podatkowego jest zjawisko związane z profiskalną wykładnią prawa podatkowego, która jest możliwa wówczas, gdy w procesie legislacyjnym naruszone są zasady:

- wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych,
- zakazu retroaktywności prawa podatkowego,
- zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego (jawność, jasność, pewność prawa podatkowego itd.),
- sprawiedliwości opodatkowania (równość i powszechność opodatkowania),
- rocznego okresu opodatkowania.

Ponadto samowola władzy w zakresie tworzenia ładu podatkowego ma jeszcze jeden aspekt, a mianowicie taki, że w wyborach parlamentarnych partie polityczne wykorzystują różne programy i hasła gospodarcze a także społeczne, natomiast programy dotyczące zasad opodatkowania i treści podatków są mniej lub więcej eksponowane. Często polityk, gdy sięga po władzę, odrzuca racjonalne zasady podatkowe, a skłania się do tworzenia takiego systemu podatkowego, jakiego oczekuje elektorat. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy system podatkowy nie ma racjonalnych podstaw, a uwaga skupiona jest głównie na tym, jak zaskarbić sobie głosy wyborców na koszt państwa, wówczas dochodzi do głosu egoizm, partykularyzm interesów czy też egalitaryzm. Dlatego tak duże znaczenie mają ustrojowe rozwiązania dotyczące zagadnień opodatkowania przyjęte w Konstytucji.

Poza tym, gdy rozpatrywane są relacje pomiędzy podatnikiem a państwem, ważne jest stworzenie skutecznych gwarancji prawnych. Konieczne jest więc zabezpieczenie prawa podatnika przed ryzykiem ich naruszenia ze strony ustawodawcy podatkowego. Jest to ważne, gdyż proces legislacji podatkowej nie jest wolny od błędów, a także świadomych i celowych działań wynikających z kalkulacji politycznych. Konstytucja, chroniąc prawa podmiotowe podatnika, nie może samoczynnie przeciwdziałać naruszeniu tych praw w procesie legislacji podatkowej. Bywa tak, że ustawodawca podatkowy z całą świadomością, że postępuje wbrew oczywistym wskazaniom teorii podatkowych i norm konstytucyjnych, przyjmuje, ze względu na różne uwarunkowania polityczne, takie rozwiązania podatkowe, które stanowią krok wstecz w budowaniu relacji pomiędzy państwem a podatnikiem, a jako uzasadnienie takich działań tenże ustawodawca podaje zarówno zasady nauki, jak i normy konstytucyjne.

Ponadto należy także zabezpieczyć prawa podatnika przed ryzykiem ich naruszenia przez organy podatkowe. Podatek nie może niszczyć źródła opodatkowania. Oznacza to, że opodatkowanie nie powinno przekraczać takiego poziomu obciążeń, przy którym dochód, zysk bądź majątek nie są wystarczającym źródłem do zapłaty podatku. Mówimy wówczas o naruszeniu zasady zdolności podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego. A przecież zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym ważne jest utrzymanie trwałej wydajności fiskalnej podatku. Konstytucyjne gwarancje art. 217 i art. 84 oraz art. 20 – 22 i art. 64, jak i art. 2 oraz art. 7, art. 32 powinny stanowić standard, według którego kształtowane są obowiązki podatkowe. Konstytucja, stanowiąc o ochronie praw podmiotowych podatnika, wprowadza rozwiązania, zgodnie z którymi Trybunał Konstytucyjny jest poręczycielem zasady konstytucyjności podatków (Safjan, 2003). Jest to ważne, gdyż w procesie legislacji podatkowej może pojawiać się zarówno bezprawie czynne, jak i bierne. Pierwsze polega na ustanawianiu treści obowiązków podatkowych w sposób sprzeczny z normami konstytucyjnymi oraz wprowadza przepisy podatkowe, które są sprzeczne z przepisami

ustawowymi. Bierne ma związek z zaniechaniem związanym z niewydaniem przepisów wykonawczych, tym samym mamy sytuację ograniczenia lub uniemożliwienia stosowania w pełnym zakresie ustawy podatkowej.

Respektowanie w procesie ustawodawczym standardów prawidłowej legislacji podatkowej jest zasadne, gdyż państwo wymaga od podatnika zarówno rzetelności, jak i najwyższej staranności w realizacji obowiązków podatkowych. A to uzasadnia żądania podatnika, aby obowiązki te były stanowione zgodnie z normami konstytucyjnymi i standardami prawidłowej i przyzwoitej legislacji podatkowej.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego poprawna legislacja podatkowa to taka, gdzie:

- każdy przepis, który ogranicza konstytucyjne wolności lub prawa, winien być sformułowany w sposób, który pozwala jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom,
- każdy przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby była zapewniona jego jednolita wykładnia i stosowanie,
- każdy przepis winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 maja 2002 r. (K6/02)).

W doktrynie podatkowej wskazuje się, że przepisy nieodpowiadające standardowi legislacji podatkowej, to przepisy, które w rażący sposób naruszają podstawowe zasady sprawiedliwości lub inne akceptowane standardy moralne, obarczone są oczywistym błędem legislacyjnym lub utrzymują stan prawny, który zagraża podstawom funkcjonowania porządku społecznego lub prowadzą do niepowetowanych strat społecznych lub gospodarczych (Małecki, 2003a; Małecki, 2003b, s. 22). Dlatego ważne jest, aby przepisy podatkowe były stanowione zgodnie z obowiązującymi normami i zasadami.

Podatki, podobnie jak inne instytucje immanentnie, związane z funkcjonowaniem aparatu państwowego, rozwijały się wraz z rozwojem państwa. W ujęciu historycznym miały różną formę i postać danin publicznych. Rozwinęły się ze świadczeń osobistych, których najczęstszą postacią była służba wojskowa, bezpłatna praca na roli i inne czynności wykonywane na rzecz państwa lub jego wydzielonej części. Później pojawiły się daniny rzeczowe, głównie żywność oraz kruszce. Wraz z pojawieniem się pieniądza daniny osobiste i rzeczowe zastąpiła danina pieniężna w postaci podatków, opłat, ceł itd. (Brzeziński, 2003, s. 22).

Unikanie opodatkowania

Wraz z narodzinami podatków powstało zjawisko unikania opodatkowania, które w przeszłości przyjmowało formę buntów podatkowych. Już w starożytności odpowiedzią na bezwzględna politykę podatkową były bunty. Według Tacyty królowa Południowej Anglii Boadicea w 60 r. n.e. podczas nieobecności rzymskiego namiestnika Brytanii Swetoniusza Pliniusza wzniciła bunt, który, mimo iż został krwawo stłumiony, spowodował zmiany administracji podatkowej prowadzonej przez rzymian (Tacyt, 1957, s. 302-303).

Kolejny opór przeciwko nadmiernym podatkom miał miejsce między V a X w., kiedy to partykularyzm podatkowy wśród plemion frankońskich uniemożliwił zbudowanie silnego i zwartego państwa (Brzeziński, 2003, s. 85).

W okresie średniowiecza na terenie Anglii bunt przeciwko nadmiernemu opodatkowaniu wzniciли baronowie i prałaci, mający dość ciągłego podnoszenia podatków, które były potrzebne na finansowanie działań wojennych króla Jana bez Ziemi we Francji (Zientara, 2008, s. 208). Wynikiem buntu była Wielka Karta Swobód (*Magna Charta Libertatum*), która miała ogromne znaczenie dla rozwoju ustroju Anglii. Stanowiła pierwszy krok do parlamentaryzmu w Anglii i udziału społeczeństwa w rządzeniu. Ponadto uzależniała nakładanie podatków od zgody wielkiej rady baronów (Manteuffel, 2004, 204-205).

Również w Polsce odnotowano konflikt zbrojny pomiędzy Polską a Zakonem Krzyżackim (wojna trzynastoletnia), którego przyczyną był nadmierny ucisk fiskalny rujnąjący ludność mieszczańską i rycerstwo (Wyrozumski, 1984, s. 207-208).

W XVII w. w Anglii powstał konflikt na tle podatków a dotyczył wprowadzenia podatku okrętowego przez Karola I. Władca próbował ominąć jedno z postanowień *Petition of Right*, które zakładało, że król nie może bez zgody parlamentu nakładać nowych podatków. Mimo iż sprawa w sądzie zakończyła się przegraną dla Hamdbena (sędziowie pod naciskiem Karola I wydali wyrok, w którym Korona wygrała proces), to miała ona istotne znaczenie dla późniejszych sporów o właściwość podmiotu uprawnionego do nakładania podatków (Grappnerhaus, 2000, s. 32-34). Podatek od soli stanowił jedną z przyczyn wybuchu Wielkiej Rewolucji Francuskiej. To uciążliwość tego podatku spowodowała, że podczas rewolucji w pierwszej kolejności gilotynowano poborców podatkowych (Brzeziński, 2003, s. 85-86).

Historia narodzin Stanów Zjednoczonych związana jest z oporem przed płaceniem podatków, zwłaszcza od towarów importowanych z Wielkiej Brytanii. Ale najślynniejszy bunt dotyczył podatku akcyzowego nałożonego na producentów Whiskey. Rebelia przeciwko temu podatkowi wybuchła w 1794 r. w Pensylwanii. W tłumieniu buntu brał udział prezydent

Jerzy Waszyngton. Producenci whiskey uzyskali możliwość negocjowania wysokości podatku przed rządem federalnym (Rozbicki, 1991, s. 262).

Współcześnie masowy opór przed płaceniem podatków w postaci buntów podatkowych nie występuje, jednak niechęć do płacenia podatków wciąż istnieje i prowadzi do wykorzystywania innych metod zmniejszających obciążenia podatkowe. Są to przede wszystkim mechanizmy finansowe. Redukowanie lub całkowite unikanie płacenia podatku przybiera różnorakie formy. Jednak należy pamiętać, że uchylanie się od płacenia podatków jest niezgodne z prawem i podlega pod sankcje prawa karnego i karno-skarbowego (Brzeziński, 2003, s. 91).

Unikanie opodatkowania, to częściowa lub całkowita redukcja płacenia podatków w sposób zgodny z prawem (Brzeziński, 2003, s. 87-88). Do jej realizacji podmioty gospodarcze wykorzystują preferencje prawno-podatkowe, które oferują im oazy (raje) podatkowe.

System podatkowy w Polsce charakteryzuje się lukami, które powodują, że do budżetu państwa nie wpływają należne środki. Od wielu lat funkcjonuje powiedzenie, że każdy podatek można ominąć. Nie jest tajemnicą, że sektor prywatny wyjątkowo dobrze opracował techniki ochrony firm przed wypływem pieniądza, szczególnie na podatki i inne obciążenia. Główne problemy związane są z nieszczelnością systemu podatkowego i dotyczą:

- **ucieczki przed opodatkowaniem** – zjawisko to dotyczy całego świata, gdzie firmy uciekają do tzw. rajów podatkowych. Również z Polski około 10 tys. firm wykorzystuje tę formę i nie zawsze są to największe firmy;
- **luk prawnych** – firmy prowadzące działalność gospodarczą w Polsce szukają możliwości, by ich nie płacić. W tym celu wykorzystują prawo, które pozwala w szczególnych przypadkach na zmniejszenie opodatkowania bądź też unikają opodatkowania poprzez wykorzystywanie luk w prawie, które nie są zamierzone przez ustawodawcę (Żaryn, 2013).

Doradcy podatkowi i prawnicy są skuteczni, bo polski system podatkowy sprzyja wyszukiwaniu luk. Jest on nieszczelny, nieefektywny gospodarczo i niezrozumiały dla samych podatników. Nieszczelności systemu podatkowego są związane z efektywnością państwa zarówno przy ustalaniu, jak i poborze podatków. A ta zależy od sprawności aparatu władzy, administracji podatkowej oraz świadomości obywateli, że płacone przez nich podatki będą wydawane zgodnie z racjonalnym przeznaczeniem publicznym. Kolejna argumentacja, by nie płacić podatków, to poziom skomplikowania systemu. Obowiązujące ustawy dotyczące chociażby podatku VAT wraz z rozporządzeniami to około 12 tys. stron. Trudno sobie

wyobrazić, aby to prawo było spójne i aby ustawodawca mógł kontrolować płacenie tego podatku.

Analizy niezależnych ośrodków badawczych wskazują, że Polski system podatkowy jest skomplikowany, dlatego też na 183 kraje Polska klasyfikuje się na 114 miejscu, za Etiopią, Kambodżą czy Afganistanem. Taki wynik to skutek liczby płatności oraz czasu poświęconego przez średniej wielkości spółki na realizację obowiązków podatkowych. Według OECD polski system podatkowy jest zły i drogi, gdzie na 100 zł dochodów podatkowych 1,72 zł przypada na administrację skarbową. Poza tym polski system wyróżnia 13 typów podatków, a stosunkowo prosty podatek PIT przewiduje około 40 różnych typów deklaracji do komunikowania się pomiędzy pracodawcą, pracownikiem (podatnikiem) i urzędem skarbowym. Tak duża mnogość skutkuje istnieniem wielu luk i furtek pozwalających unikać opodatkowania.

Polski system podatkowy pozwala - zwłaszcza lepiej zarabiającym – na omijanie wielu obowiązków podatkowych. Przykładem mogą być duże sieci handlowe, które rozwijały się, dopóki nie musiały płacić podatków. Gdy zaczynały się dla nich obowiązki podatkowe, szybko sprzedawały się nowym sieciom wchodzącym do Polski, co działo się z wykorzystywaniem zagranicznych spółek, aby ominąć podatki w Polsce. Widoczne to jest, gdy zacznie się analizować, ile sieci handlowych zniknęło, a kolejne rozważają wycofanie się. Takie działania są podejmowane, gdy firmy zaczynają być płatnikami podatku dochodowego w Polsce.

Z szacunków Business Centre Club wynika, że na lukach podatkowych dotyczących podatku VAT Skarb Państwa może tracić od 5 do 60 mld zł rocznie. W odniesieniu do podatku CIT są to środki od 12 – 15 mld zł. Ale skutki luki podatkowej nie kończą się na kwestiach księgowych, gdyż wpływa ona na budżet kraju oraz wydatki, uniemożliwia obniżanie stawek VAT, skutkuje wzmożoną chęcią karania i kontroli podatników uczciwych lub popełniających błędy niezawinione. Prawo podatkowe jest tak stosowane, że praktycznie zarzuty można postawić każdemu lub każdego uniewinnić (Żaryn, 2013, s. 3). Państwo nie ma zaufania do podatnika i uznaje, że musi wszystko kontrolować. Nie ma zaufania do przedsiębiorców, którzy skrupulatnie podchodzą do wszelkich regulacji i obowiązków podatkowych, uznając, że skoro przedsiębiorca tak dba o formalności, istnieje duże prawdopodobieństwo, że działa nieuczciwie. Jest to poważny problem, który niszczy moralność podatkową, wzajemne zaufanie oraz obniża konkurencyjność polskiej gospodarki, powodując wzrost deficytu budżetu, wzrost długu publicznego, spowolnienie gospodarcze oraz bezrobocie. To także sprawa moralna, bo osoby mniej i średnio zarabiające nie mają możliwości ucieczki od opodatkowania, często muszą płacić nawet połowę swojego dochodu,

a najbogatsi mają możliwość zainwestowania w prawników i obejścia przepisów. Podatki winny być niższe i równe dla każdego. To, że polski system podatkowy jest niesprawiedliwy, słychać również wśród ludzi aparatu skarbowego. Mówią o tym doniesienia medialne, chociażby sprawa przedsiębiorcy z Lublina, który został zniszczony przez Urząd Skarbowy, bo nie zwrócono mu VAT-u w kwocie 20 mln zł. Motywacja urzędnika to błędy w rozliczeniu tego podatku, przez co firma została zlikwidowana (Żaryn, 2013, s. 3). Decyzje dotyczące spraw podatkowych wydaje naczelnik urzędu skarbowego, odwołanie od decyzji trafia do izby skarbowej, która przeważnie decyzje podtrzymuje w mocy. Dopiero sąd administracyjny może tę decyzję uchylić, ale rozpatrywanie takiej sprawy trwa długie lata.

To, co zastanawia, to fakt, iż karze się maluczkich, a dużym pozwala się unikać kar. Powyższe wskazuje na konieczność wprowadzenia nowych przepisów podatkowych po to, aby ograniczyć możliwości unikania lub zmniejszania opodatkowania w sposób nieprzewidziany przez ustawodawcę, dodatkowo wprowadzić rozwiązania w zakresie zamiany podatku CIT na podatek od obrotu, który poprawiłby kondycje firm uczciwych, a ograniczył liczbę tych, którzy nie chcą płacić podatków w Polsce.

Całkowicie luki podatkowej nie da się wyeliminować, ale można wprowadzić narzędzia i możliwości skutecznej walki z dziurą podatkową. Ograniczenie możliwości dokonywania oszustw podatkowych, eliminacja błędów w wymiarze oraz eliminowanie działań przestępczych, wzrost wiedzy na temat obrotu gospodarczego urzędników aparatu skarbowego to konieczne działania, aby poprawić ogrom strat, jakie ponosi budżet państwa z tytułu niezapłaconych lub wyłudzonych podatków. Dziwić może bezczynność, zwłaszcza w kontekście dziur podatkowych, ale lobby prawnicze (wielu prawników zasiada w ławach sejmowych) nie jest zainteresowane zmianą przepisów podatkowych. Dobre i bardzo dobre kancelarie prawnicze nie są zainteresowane porządkowaniem prawa podatkowego w Polsce. Dla nich, im bardziej skomplikowane prawo, pozostawiające furtki, tym lepsi, więksi i lepiej płacący klienci (Żaryn, 2013, s. 5).

Rodzaje podatków w Polsce

Obecnie funkcjonujący w Polsce system podatkowy obejmuje klasyfikacje podatków według różnorodnych kryteriów. Z punktu widzenia podmiotu publicznego, na rzecz którego są odprowadzane wpływy z podatków, mamy podatki państwowe i podatki samorządowe. Do podatków państwowych zalicza się podatki, które w całości są pobierane do budżetu państwa (VAT, akcyza, podatek od gier) oraz te, które w przeważającej części zasilają budżet państwa (podatki dochodowe od osób fizycznych i osób prawnych) (Dolata, 2000, s. 50). Podatkami samorządowymi są podatki zasilające budżety gmin – podatki lokalne (od nieruchomości,

od środków transportowych, posiadania psów) oraz podatki stanowiące dochody gmin (podatek rolny, leśny, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych).

Ze względu na osobę podatnika podatki dzielą się na: podatki pobierane od osób fizycznych i podatki pobierane od osób prawnych i jednostek nieposiadających osobowości prawnej (Zgodnie z art. 7 par. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ustawa Ordynacja podatkowa podatnikami mogą być także inne podmioty - np. w podatku dochodowym od osób prawnych mogą to być podatkowe grupy kapitałowe).

Z punktu widzenia tożsamości osoby podatnika formalnego i rzeczywistego wyróżnia się podatki pośrednie (np. VAT) i podatki bezpośrednie (np. podatek dochodowy PIT).

Podział podatków uwzględniających okoliczności ich wprowadzenia dzieli podatki na zwyczajne i nadzwyczajne. Większość to podatki zwyczajne, wprowadzane odpowiednimi ustawami na czas nieokreślony. Możliwe jest wprowadzanie podatków nadzwyczajnych w sytuacjach szczególnych pod względem gospodarczym lub politycznym.

Ze względu na sposób wprowadzania podatków mamy podatki obligatoryjne i fakultatywne. Pierwsze to podatki pobierane zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym. Podatki fakultatywne to takie, które na podstawie obowiązującego prawa można pobierać, ale niezbędne jest spełnienie dodatkowych warunków określonych w odpowiednich ustawach (np. samo opodatkowanie mieszkańców gminy na podstawie przeprowadzonego referendum).

Ze względu na charakter podatki dzielą się na rzeczowe i osobiste. W przypadku podatków rzeczowych najistotniejszą pozycję zajmuje przedmiot podatku, a w odniesieniu do podatków osobistych najistotniejszy jest podmiot podatku (Koperkiewicz-Mordel, Chróścielewski, Nykiel, 2006, s. 139).

Podatków nikt nie lubi, bo nie dość, że jest ich dużo, a prawo podatkowe jest skomplikowane i często się zmienia, to dodatkowo zabierają sporo czasu i nie ma pewności efektu w postaci prawidłowo naliczonych i odprowadzonych danin pieniężnych. Dlatego podatki są złą złą zarówno dla obywateli, jak i przedsiębiorców.

Z polskiego systemu podatkowego zadowolony jest Minister Finansów. Natomiast społeczeństwo, a zwłaszcza przedsiębiorcy, ocenia go negatywnie. Z badań przeprowadzonych w 2010 r. przez specjalistów z Deloitte wynika, że nie jest dobrze. Podatki są bardzo skomplikowane (około 90% podatników nie rozumie VAT), a dodatkowo sytuację pogarszają częste zmiany przepisów w tym zakresie. Ponadto sam fiskus gubi się w gąszczu tych przepisów, wydając niejednolite interpretacje w analogicznych sprawach. Brak jednoznaczności przepisów powoduje poczucie braku stabilności i pewności prawa

podatkowego zarówno u podatników, jak i urzędników, którzy mają wątpliwości, jak stosować przepisy. Zdaniem przedsiębiorców wskazane jest ograniczenie możliwości zmian legislacyjnych w podatkach i częstsze wydawanie interpretacji ogólnych przez Ministra Finansów.

Przedmiotowy raport uwzględnił ankiety wypełnione przez podatników reprezentujących duże podmioty gospodarcze, posiadające odpowiednie fundusze na finansowanie profesjonalnej pomocy prawnej i doradztwa podatkowego. Z badań tych wynika, że podatek VAT za skomplikowany i bardzo skomplikowany uważa prawie 90% przedsiębiorców. Z kolei podatek CIT, tak ocenia prawie 68% przedsiębiorców. Mniej uciążliwy jest podatek PIT. Jako przyjazne oceniane są podatki i opłaty lokalne, gdzie przepisy regulujące te zagadnienia oceniane jako proste i optymalne uznaje ponad 64% podatników (<http://urząd-skarbowy.wieszjak.pl/najczestsze-problemy/263599,Jak-przedsiębiorcy-ceniają-polskie-podatki.html>).

Utrzymać status quo, czy upraszczać?

Zdaniem ekonomistów, polski system podatkowy wymaga uproszczenia. Opublikowany w 2013 r. raport Banku Światowego, IFC (International Finance Corporation) oraz firmy doradczej PwC ocenił systemy podatkowe w 185 krajach. W dokumencie „Paying Taxes 2013” Polska znalazła się na 114 miejscu. Oznacza to, że w stosunku do poprzedniego roku awansowała ze 127 pozycji na 114. Zdaniem ekspertów Banku Światowego polski system podatkowy nadal jest skomplikowany, a rozliczenia podatkowe zajmują przedsiębiorcom bardzo dużo czasu (około 286 godzin rocznie). A przecież istnieją dobre wzory dla systemów podatkowych (kraje anglosaskie), które można dostosować do polskich warunków. Ponadto, w ocenie ekspertów, polski system podatkowy znacznie bardziej obciąża małe i średnie przedsiębiorstwa niż duże firmy, dla których koszt obsługi prawno – podatkowej jest relatywnie niższy (koszt ten jest taki sam dla dużej i małej firmy) (<http://mojafirma.infor.pl/wiadomosci/138540,rss,System-podatkowy-skomplikowany-dla-przedsiębiorcow.html>).

Ponadto problemem jest nieprzewidywalność polskiego prawa podatkowego, niejasność przepisów, które uderzają zwłaszcza w małe i średnie firmy, ponieważ nie mają one środków finansowych na interpretacje prawne. Dlatego ważne jest, aby dopracować wiążące interpretacje przepisów w taki sposób, aby zamykały luki prawne. W ten sposób ograniczy się różne interpretacje tego samego problemu przez urzędy skarbowe i uprości procedury naliczania podatków.

Każdy przedsiębiorca, bez względu na wielkość prowadzonej działalności gospodarczej, doświadczył twórczo interpretowanej ordynacji wyborczej przez pracowników aparatu skarbowego. Sytuacje wątpliwe zawsze interpretowane są na niekorzyść podatnika, w myśl zasady „wszystko, co nie jest wyraźnie dozwolone, może zostać podważone”. W ten sposób podatnik najpierw musi zapłacić, a potem dochodzić swoich praw, co jest niepewne, niełatwe, a przede wszystkim kosztowne i długotrwałe. Często podatnik godzi się na uzyskanie częściowego zwrotu, uznając część błędnej decyzji i sankcjonując niekorzystne interpretacje urzędnika skarbowego.

Kolejną zgorą podatnika są koszty uzyskania przychodu, gdzie katalog wydatków, które przedsiębiorca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kurczy się z każdym rokiem. Pracodawca nie może wynająć mieszkania dla pracownika, mimo iż podatek przychodowy zapłaci wynajmujący. Za zakup pakietu medycznego dla pracownika pracownik musi zapłacić podatek dochodowy, dlatego pracownicy nie chcą takiego dobrodziejstwa. Niemożliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu zakupu paliwa do samochodu służbowego, gdy zapłata za paliwo dokonana została prywatną kartą kredytową przedsiębiorcy, a pieniądze za paliwo zwróci firma. Natomiast, gdy zapłata nastąpiła gotówką, to wówczas rachunek może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.

Kolejny przykład absurdu, zgodnie z ordynacją podatkową, jest to, że podatki należy płacić nawet wówczas, gdy nie uzyskaliśmy zapłaty. Podatki od niezyskanych przychodów płacone są przez przedsiębiorców, tym samym zwiększają zatory płatnicze firm. Dotyczy to zwłaszcza małych i średnich form, gdzie jedna duża transakcja może spowodować ich niewypłacalność. Przedsiębiorca, aby mógł uzyskać nakaz płatniczy musi wystawić fakturę, gdy ją wystawi musi zapłacić podatek VAT, a jak przyjdzie pora i podatek dochodowy. W przypadku braku płatności ze strony odbiorcy czeka go bankructwo (<http://gospodarka.dziennik.pl/news/artykuly/416598,co-wkurza-polskich-Przedsiębiorcow.html>).

Z powyższych informacji wynika, że niełatwe jest życie przedsiębiorcy w Polsce. Bo czy uczciwie płaci podatki, czy próbuje uciekać od ich płacenia, to ogrom nakładów, zarówno gdy chodzi o czas, jak i pieniądze, jest wysoki. Skomplikowane przepisy podatkowe, nieufność przedstawicieli fiskusa wobec przedsiębiorców, częste zmiany i skomplikowane procedury rozliczania podatków czynią je przekleństwem dla biznesu. Sytuację pogarsza pomysł fiskusa, aby opodatkować firmy posiadające spółki – córki za granicą. W ten sposób Ministerstwo Finansów zamierza walczyć z rajami podatkowymi oraz optymalizacją podatkową. Nowy podatek ma być naliczany od dochodów spółek zależnych założonych w krajach, które są fiskalnie atrakcyjniejsze od Polski. Są to między innymi: Cypr, Luksemburg, Szwajcaria. Podatek w wysokości 19% polskie spółki płaciłyby od dochodów przesuwanych między nimi

a spółkami zależnymi oraz od dochodów spółek zależnych z tytułu dywidend, zbycia udziałów, wierzytelności, odsetek, poręczeń i praw autorskich. Do zapłaty daniny będą zobowiązane te polskie firmy, które posiadają przynajmniej przez jeden miesiąc 25% udziałów w kapitale zagranicznych spółek zależnych, 25% głosów w organach spółki lub 25% udziałów w zyskach. Nowy podatek ma się pojawić, gdy zagraniczny będzie co najmniej o ¼ niższy od polskiego, czyli wyniesie poniżej 14,25% (<http://finanse.wp.pl/kat,1033759,title,Ministerstwo-Finansow-chce-zniszczyc-polskich-przedsiębiorcow>).

Aby obronić się przed fiskusem, konieczne będzie udowodnienie, że spółka zależna nie jest sztucznym tworem, który służy unikaniu płacenia podatków, a prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Uczestnicy rynku wskazują na niedociągnięcia i brak precyzji ustawodawcy, ponieważ nie ma ustawowej definicji „rzeczywistej działalności gospodarczej”.

W ocenie prawników z Rządowego Centrum Legislacji powyższy projekt ma istotny mankament, gdyż przerzuca na polskie firmy obowiązek udowodnienia, że nie podlegają one nowemu podatkowi. Projekt nie precyzuje, kiedy organ podatkowy może żądać takiego dowodu, a ponadto projekt nie definiuje pojęcia „zagraniczna spółka”. Ta zmiana podatkowa spowoduje spory z ustawami dotyczącymi unikania podwójnego opodatkowania, które Polska zawarła z wieloma krajami. Z powyższej propozycji nie są zadowolone banki, gdyż zagrażają one polskiej przedsiębiorczości i zniechęcą polskich podatników do podejmowania działalności w Unii Europejskiej. Przedsiębiorcy także ostro wypowiadają się przeciwko powyższym propozycjom resortu finansów uważając, że Ministerstwo Finansów tworzy kolejne bariery, ograniczając wchodzenie polskich firm na nowe zagraniczne rynki. Spowoduje to, że najbardziej kreatywni przedsiębiorcy opuszczą Polskę, a fiskus nic z tego nie będzie miał.

Ale to nie są wszystkie zmiany, jakie proponuje Ministerstwo Finansów. Ogólna liczba zmian to 151. Ich celem jest uszczelnienie systemu podatkowego oraz usprawnienie procedur podatkowych. Poza tym zmiany mają obejmować korekty w ustawach o księgach wieczystych i hipotece, kontroli skarbowej, podatku od czynności cywilnoprawnych, VAT, opłacie skarbowej czy ustawie o działalności gospodarczej. W odniesieniu do ordynacji podatkowej Ministerstwo Finansów (MF) zamierza ponownie wprowadzić do przepisów tzw. klauzulę ogólną, pozwalającą organom podatkowym oceniać transakcje podatników pod kątem racjonalnego, ekonomicznego i gospodarczego uzasadnienia. W przypadku stwierdzenia, że brak jest takiego uzasadnienia, a dominującym celem danej transakcji jest korzystniejsze opodatkowanie, urzędnicy będą mogli ustalić zobowiązanie podatkowe w oparciu o powszechnie stosowane zasady (z pominięciem konstrukcji zastosowanej przez podatników). Wystarczy, że organy podatkowe stwierdzą, że:

- dana konstrukcja prawna nie jest adekwatna do danego zdarzenia gospodarczego (np. w grę wchodzi połączenie lub podzielenie w jedno lub wiele odrębnych zdarzeń, byleby tylko odnieść korzyści podatkowe), mimo że są odpowiednie rozwiązania prawne pozwalające osiągnąć określony efekt gospodarczy,
- konstrukcja prawna powoduje, że przynajmniej dla jednej ze stron umowy dominującą korzyścią, ale niekoniecznie jedyną, jest znacząca korzyść podatkowa,
- podatnik nie wykazał innych niż podatkowe, istotnych finansowo lub ekonomicznie, przyczyn uzasadniających zastosowanie przez niego danej konstrukcji prawnej (http://podatki.gazetaprawna.pl/151_zmian_w_ordynacji_podatkowej_cel_uszczelnienie_systemu_i_usprawnienie_procedur.html).

Kolejna nowość to wprowadzenie dodatkowej sankcji finansowej, która ma być równa 30% stwierdzonych uszczupień, będących efektem zastosowania zakwestionowanych rozwiązań. Dodatkowo MF zamierza wprowadzić opinie zabezpieczające, które będzie wydawał minister finansów. Jej celem będzie ocena, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawa spełnia lub nie przesłanki do zastosowania klauzuli. Za wydanie opinii podatnicy będą płacić 25 tys. zł, a gdy transakcje będą dotyczyły nierezydentów lub podmiotów przez nich zarządzanych koszt to 50 tys. zł.

W świetle proponowanych zmian ordynacji podatkowej sytuacja polskiego przedsiębiorcy i podatnika nie ulegnie poprawie. O tym, że konieczne są zmiany w polskim systemie podatkowym wiedzą wszyscy. To, że podatki trzeba i należy płacić wie każdy obywatel tego kraju. Również to, że obecny system podatkowy nie spełnia należycie swojej funkcji też jest powszechnie wiadome. Ale niezrozumiałe są działania, których celem jest wzrost restrykcji w stosunku do uczciwych podatników. Brak polityki chroniącej interes Polski spowodował, że Polska jest obecnie montownią finalnych wyrobów i krajem peryferyjnym, eksploatowanym bez skrupułów przez obcy kapitał. Z danych zawartych w Roczniku Statystycznym 2013 r. w tabeli Bilans płatniczy wynika, że w latach 2010 – 2012 wytransferowano z Polski 64 mld dolarów. W tych warunkach trudno konkurować w obszarze nowych technologii i innowacji. Ale można skutecznie konkurować, tworząc przyjazne rozwiązania dla życia i działalności gospodarczej obywateli. Przykładem są tu takie kraje jak: Estonia, Słowacja, Irlandia czy Węgry (Grądalski, 2013).

Proponowane zmiany

Konkurencja podatkowa to przede wszystkim zmiany w strukturze polskiego systemu podatkowego, a zwłaszcza w podstawach i taryfach opodatkowania. Odpowiednie sterowanie podstawami i taryfami podatkowymi daje ustawodawcy możliwości konstruowania takiego

systemu podatkowego, który byłby przyjazny dla obywatela, motywujący dla przedsiębiorcy zarówno polskiego, jak i zagranicznego oraz efektywny dla państwa. W świetle powyższego kierunku, w którym powinna iść racjonalizacja systemu podatkowego w Polsce to:

- likwidacja opodatkowania dochodów z pracy – PIT do granicy 80 – 100 tys. zł. Powyżej tej granicy można rozważyć taryfę progresywną liczoną od całej kwoty dochodu. Takie rozwiązanie integruje politykę podatkową z polityką prorodzinną poprzez subwencjonowanie rodzin z niskimi dochodami;
- wprowadzenie w przedsiębiorstwach zerowej stawki od zysku niepodzielonego (pozostawionego w firmie), co pozwoli na reinwestowanie kapitału własnego tym samym umożliwi tworzenie nowych miejsc pracy;
- szerokie wykorzystanie kwotowego podatku ryczałtowego i wycofanie się z fiskalizacji (kasy fiskalne, książki przychodów i rozchodów, kontrole itp.) drobnej działalności gospodarczej. Wpłynie to na obniżenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej i rozwój szarej strefy;
- likwidacja opodatkowania długoterminowych, celowych oszczędności na etapie tworzenia i likwidacji lokat. Chodzi tu o oszczędności na mieszkania, emerytury czy kształcenie dzieci. W ten sposób rośnie podaż rodzimego kapitału, a maleje uzależnienie od obcych kapitałów, co sprzyja równoważeniu budżetu państwa;
- powrót do podatku ekwiwalentnego, czyli do sytuacji, kiedy państwo nakładając podatek, uzgadnia ze społeczeństwem i deklaruje cel, na jaki będzie on przeznaczony.

To niektóre z propozycji pozwalające na budowę przewagi konkurencyjnej państwa w zakresie rozwiązań fiskalnych. Są to rozwiązania stosowane w specjalnych strefach ekonomicznych, można je przenieść na cały kraj. Poza tym, jakie są przeszkody, aby w Polsce stworzyć raj podatkowy?

Wzrastająca opresja fiskalna, prawna i administracyjna prowadzi do dezintegracji społeczeństwa poprzez podejmowanie życia i pracy w tzw. szarej strefie. A skala tego zjawiska jest istotna, bo wartość dochodu wytworzona w szarej strefie przez 1,1 mln obywateli – według szacunków GUS – wyniosła ponad 200 mld złotych, tj. blisko 13% PKB. Tak więc nie jest to zjawisko marginalne. Opresyjne ramy działalności gospodarczej wymuszają szukanie metod obejścia barier, jakie tworzy państwo. Kolejny proces to emigracja zarobkowa młodych i wykształconych ludzi. Koszty, jakie ponosi polska gospodarka, są wysokie, a problemy związane z równoważeniem finansów publicznych rosną. Zmiany są konieczne.

Zło czy dobro, błogosławieństwo czy przekleństwo

Podsumowując, należy stwierdzić, że podatki w Polsce to zło konieczne, ponieważ obciążają głównie dochody małych i średnich przedsiębiorstw oraz obywateli o najniższych dochodach (emeryci, renciści i pracownicy zatrudnienie na umowy o pracę z minimalnym wynagrodzeniem). Rekiny biznesu oraz osoby o wysokich dochodach szukają i wykorzystują wszelkie dostępne środki, aby unikać płacenia podatków. I o dziwo, udaje im się to z powodzeniem. Budżet państwa, zasilany coraz mniejszymi wpływami z podatków, cechuje rosnący dług publiczny. Niespójne oraz nieszczelne przepisy podatkowe i prawne umożliwiają wyprowadzanie dochodów bez opodatkowania poza granice kraju. Podejmowane działania w celu zrównoważenia budżetu skutkują wzrostem podatków, tym samym obniżają się dochody firm i ludności. Ograniczenia dochodów ludności mają wpływ na spadek konsumpcji dóbr, tym samym następuje spowolnienie gospodarcze, które dodatkowo potęguje światowy kryzys gospodarczy. Nie bez znaczenia jest sposób wydatkowania publicznych środków pieniężnych. Publiczna ochrona zdrowia w zasadzie nie istnieje, bowiem brakuje środków na leczenie ludzi, dofinansowanie leków czy profilaktykę. W odniesieniu do oświaty brakuje żłobków i przedszkoli państwowych, prywatne ośrodki opiekuńcze kosztują. Spada przyrost naturalny spowodowany brakiem środków na utrzymanie rodziny, emigracją młodych ludzi szukających pracy i warunków do życia poza Polską, bo poziom bezrobocia w Polsce jest wysoki. Ponadto podnoszenie wieku emerytalnego w sytuacji, gdy na rynku nie ma miejsc pracy dla ludzi młodych, powoduje sytuację, że rośnie grupa bezrobotnych po pięćdziesiątym roku życia, dla których nie ma pracy ani emerytur. Rośnie armia ludzi stających w kolejce po zasiłki z pomocy społecznej.

Podejmowane działania w zakresie zmiany systemu podatkowego w Polsce są mało efektywne i mimo rosnących stawek podatkowych wpływy z tytułu podatków nie zwiększają się. W ten sposób również dla fiskusa podatki nie są dobrodziejstwem. Jak już powiedziano, niejasny, szeroki gąszcz przepisów podatkowych budzi niechęć przedsiębiorców, a wysokie stawki opodatkowania obywateli powodują, że społeczeństwo szuka furtek unikania płacenia podatków.

Tylko sprawny, czytelny, skrojony na miarę system podatkowy może stać się dobrodziejstwem zarówno dla państwa, przedsiębiorców, jak i obywateli. Kraje, które stworzyły dogodne warunki podatkowe, korzystają podwójnie. Zadowoleni są zarówno obywatele, jak i obcokrajowcy otwierający filie firm. Przykładem jest ujawniona afera związana z korzystaniem przez wielu prominentnych ludzi z tzw. rajy podatkowego na Cyprze, która wykazała, że można starać się zmniejszyć dolegliwości podatkowe.

Podatków nikt nie lubi, a płacić je powinni wszyscy, choć oczywiście nie wszyscy to robią. Dyskusje, kto jak wysokie powinien płacić i dlaczego właśnie takie oraz na co podatki powinny być wydawane, są tak stare jak same podatki. To znaczy, że trwają od kilku tysięcy lat. A z powodu zbyt wysokich podatków wybuchła niejedna wojna i tysiące ludzi straciło życie. Nieraz także nakładano i podwyższano podatki, aby móc prowadzić wojny. Nikt podatków nie lubi, ale nic lepszego jeszcze nie wynaleziono, poza kilkoma małymi krajami, w których podatków nie ma, bo jest tam dużo ropy naftowej.

Bibliografia / References:

- Brzeziński, B. (2000). *Prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń.
- Brzeziński, B. (2003). *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń.
- Ćwikliński, H. (red.) (2000). *Polityka gospodarcza*. Wydawnictwo UG, Gdańsk.
- Dębowska-Romanowska, T. (2003). *Znaczenie naturalno-prawnych źródeł legitymizacji prawa finansowego*, [w:] *Prawość i Godność*. Księga Pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego, pod. red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Dębowska-Romanowska, T. *Prawo daninowe - podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, (cz. II) Glosa 1996, nr 11.
- Dolata, S. (2000). *Podstawy wiedzy o podatkach w polskim systemie podatkowym*", Uniwersytet Opolski, Studia i Monografie, nr 274.
- Encyklopedia WIEM, hasło „podatek” pozyskano (11.08.2013) z <http://portalwiedzy.onet.pl/52734,,,podatek,haslo.html>.
- Fojcik-Mastalska, E., Mastalski, R., (1999). *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa*, Warszawa.
- Gajda, A. (2013). *Funkcje podatków*. Prawo Prosto.pl, pozyskano (1.08.2013) z <http://prawoprosto.pl/inne-dziedziny-prawa/prawo-podatkowe/651-funkcje-podatkow.html>.
- Gajl, N. (1992). *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa.
- Gajl, N. (1994). *Miejsce podatków w Konstytucji*, w Przegląd Podatkowy, nr 9.
- Gajl, N. (1995). *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Wydawnictwo Rytm, Warszawa.
- Gaudemet, P. M. (1990). *Finanse publiczne*. PWE, Warszawa.
- Gaudemet, P. M., Molinier, J. (2001). „*Finanse publiczne*”, PWE, Warszawa.
- Głuchowski, J. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Głuchowski, J. (2008). *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, [w:] R. Mastalski *Stosowanie prawa podatkowego*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Gomułowicz, A. (2005). *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania. Zasady i kontrowersje*, Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny, Rok LXVII, Zeszyt 3.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2008). *Podatki i prawo podatkowe*. Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.

- Grapperhaus, F. H. M. (2000). *Opowieści podatkowe drugiego millenium*. tłum. J. Głuchowski, TNOiK, Toruń.
- Grądzki, F. „Opresja fiskalna Rostowskiego”, *Nasz Dziennik*, Nr 174 (4712) z 27-28 lipca 2013 r.
- Koperkiewicz-Mordel, K., Chróścielewski, W., Nykiel, W. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Podręcznik akademicki, Difin, Warszawa.
- Kosikowski, C. (2003). *Potrzeba - zakres - warunki - metody reformy polskiego systemu podatkowego*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin.
- Krasowska-Walczak, G. (1997). *Finanse publiczne*. Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań.
- Litwińczuk, H. (2001). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wydawnictwo KiK, Warszawa.
- Majchrzycka-Guzowska, P. M. (2007). *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Małecki, J. (2003a). *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomulowicz, Wydawnictwo KUL, Lublin 2003;
- Małecki, J. (2003b). *Lex falsa lex non est?*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red.: A. Gomulowicz, J. Małecki, Poznań.
- Manteuffel, T. (2004). *Historia Powszechna-Średniowiecze*”, PWN, Warszawa.
- Mastalski, R. (2006). *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa.
- Ofiarski, Z. (2006). *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Oniszczyk, J. (1999). *Źródła prawa w orzecznictwie i powszechnie obowiązującej wykładni ustaw Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 maja 2002 r. (K6/02).
- Rozbicki, M. J. (1991). *Narodziny narodu. Historia Stanów Zjednoczonych do 1861 roku*. PWN, Warszawa.
- Safjan, M. (2003). *Skutki prawne orzeczeń Trybunału konstytucyjnego*, *Państwo i Prawo* nr 3
- Sokołowski, J. (1991). *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Stiglitz, E. (2004). *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa.
- Tacyt, *Dzieła Tom II.*, tłum. S. Hammer, Warszawa, 1957.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, tekst jednolity z dnia 03 lipca 2012 r. (Dz. U. 2012 poz 749).
- Wojciechowski, M. (2007). *Nie ma państwa bez podatków*, Etyczny biznes.
- Wolański, R. (2002). *Opodatkowanie małych i średnich przedsiębiorstw*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Wolański, R. (2003). *System podatkowy*. Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa.
- Wyrozumski, J. (1984). *Historia Polski do roku 1505*, WSiP, Warszawa.
- Zientara, B. (2008). *Historia Powszechna Średniowiecza*, PWN, Warszawa.
- Zoll, A. (2002). *Skuteczność orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ius et lex. Księga Jubileuszowa ku czci Profesora Adama Strzembosza*, Wydawnictwo KUL. Lublin.
- Żaryn, S. (2013). *Podatkowe sito coraz mniej szczelne*, *Gazeta bankowa*, 25.07.2013 r.
- Żaryn, S. (2013). *Podatkowe sito coraz mniej szczelne*. *Gazeta Bankowa*.

Strony internetowe:

<http://www.bankier.pl/wiadomosc/Podatkowe-sito-coraz-mniej-szczelne-2880191.html>.
http://podatki.gazetaprawna.pl/151_zmian_w_ordynacji_podatkowej_cel_uszczelnienie_sytemu_i_usprawnienie_procedur.html.
<http://finanse.wp.pl/kat,1033759,title,Ministerstwo-Finansow-chce-zniszczyc-polskich-przedsiębiorców>.
<http://gospodarka.dziennik.pl/news/artykuly/416598,co-wkurza-polskich-przedsiębiorców.html>.
http://mfiles.pl/pl/index.php/System_podatkowy.
<http://mojafirma.infor.pl/wiadomosci/138540,rss,System-podatkowy-skomplikowany-dla-przedsiębiorców.html>.
<http://prawoprosto.pl/inne-dziedziny-prawa/prawo-podatkowe/651-funkcje-podatkow.html>.
<http://prawoprosto.pl/inne-dziedziny-prawa/prawo-podatkowe/651-funkcje-podatkow.html>.
<http://rifp.pl/rachunkowosc-podatkowa/wprowadzenie-do-rachunkowosci-podatkowej/>.
<http://urząd-skarbowy.wieszjak.pl/najczestsze-problemy/263599,Jak-przedsiębiorcy-ocenia-ja-polskie-podatki.html>.