

Magdalena Pelikan-Krupińska

## Zasada wewnętrznej i zewnętrznej spójności systemu podatkowego i jej realizacja w praktyce polskiej

Zasady podatkowe to kryteria, którym powinien odpowiadać idealny system podatkowy, realizujący nakreślone przez państwo funkcje, określając pewne warunki, którym ma odpowiadać dana konstrukcja podatku<sup>1</sup>. We współczesnej literaturze przedmiotu lista zasad podatkowych jest bogata i różnorodna. Najczęściej przytaczane i analizowane są zasady sformułowane w XIX w. przez A. Smitha oraz A. Wagnera, rzadziej prezentowane są poglądy F. Neumarka. Do dziś nie straciły one na aktualności, o czym świadczy znaczna ilość opracowań na ten temat, które ukazały się w ostatnich latach<sup>2</sup>. Zwrócić jednak należy

---

<sup>1</sup> N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 10.

<sup>2</sup> Zob.: A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001; idem, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001; F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006; R. Sowiński, *Realizacja zasady pewności opodatkowania – oczekiwania i możliwości*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia i praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 28–35; A. Wyszkowski, *Efektywność i sprawiedliwość jako przesłanki*

uwagę na fakt, że niezbędne w tego rodzaju rozważaniach jest rozpartrywanie całego systemu podatkowego łącznie – pojedynczy podatek, nawet zbudowany w sposób najbardziej idealny i racjonalny, może w powiązaniu z działaniami innych konstrukcji podatkowych okazać się niedoskonały. We współczesnych koncepcjach podatkowych pojawiają się także nowe zasady, z których najczęściej powoływana jest zasada ustawowego obowiązku podatkowego i legalizmu<sup>3</sup>. Zgodzić się także należy z uzupełnieniem katalogu klasycznych zasad podatkowych o zasadę wewnętrzną i zewnętrzną spójności systemu podatkowego<sup>4</sup>. Podejmowanie działań w celu zwiększenia spójności systemu podatkowego jest niezwykle ważne, szczególnie w kontekście skomplikowania współczesnych procesów społeczno-gospodarczych i pojawienia się niespotykanych dotychczas przedmiotów opodatkowania, wywołujących konieczność tworzenia nowych konstrukcji podatkowych. Celem niniejszego opracowania jest próba przeanalizowania istoty zasady spójności systemu podatkowego w kontekście wewnętrznym i zewnętrznym w praktyce polskiej.

Rozważania na temat koherentności systemu podatkowego należy rozpocząć od wskazania istoty spójności systemu podatkowego. Obejmuje ona harmonizację, logikę i porządek regulacji prawnych tworzących system podatkowy. Spójność systemu podatkowego uzależniona jest w znacznej mierze od stopnia skomplikowania i jakości prawa tworzącego poszczególne konstrukcje podatkowe – łatwiej uzyskać spójność systemu podatkowego, gdy jest on prosty (podatków tworzących system jest niewiele, a przepisy obejmujące ich zakres są precyzyjne i czytelne). To ideał, którego osiągnięcie jest w praktyce niemożliwe, w związku ze skomplikowaniem współczesnych stosunków społeczno-gospodarczych i politycznych. Dlatego niezwykle ważna w budowaniu spójności systemu podatkowego jest możliwość uzyskiwania

---

*konstruowania systemu podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy...*, s. 36–44.

<sup>3</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, s. 84.

<sup>4</sup> N. Gajl, *Niektóre nowe współczesne zasady podatkowe*, „Acta Universitatis Vratislaviensis. Prawo” 1992, nr 189, s. 124.

jednolitych urzędowych interpretacji niejasnych lub nieprecyzyjnych przepisów podatkowych. Kończąc rozważania na temat istoty spójności systemu podatkowego zaznaczyć należy, że można ją rozpatrywać w dwóch aspektach: wewnętrznym i zewnętrznym.

Przez wewnętrzną spójność systemu podatkowego danego kraju należy rozumieć harmonizację poszczególnych podatków wchodzących w jego skład, a także ich szczegółowych konstrukcji. Chodzi więc o to, by regulacje dotyczące konkretnego podatku były wewnątrznie spójne, jak również, żeby podatek ten był zharmonizowany pozostałymi podatkami tworzącymi system podatkowy. Jak słusznie zauważył M. Sosnowski, prawidłowo funkcjonujący system podatkowy musi być spójny, a podatki wchodzące w skład tego systemu winny być zharmonizowane w sposób niepowodujący wzajemnych sprzeczności pomiędzy nimi w aspekcie intencjonalnie przypisanych im funkcji<sup>5</sup>. Celem tejże harmonizacji jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, czy nadmiernego obciążenia fiskalnego. Osiągnięcie całkowicie wewnątrznie spójnego systemu podatkowego jest zadaniem niezwykle trudnym, wręcz nierealnym, zwłaszcza gdy zwrócimy uwagę, że obecnie nie tworzy się w poszczególnych krajach systemów podatkowych „od podstaw”, a jedynie wprowadza zmiany w już istniejących, ukształtowanych pod wpływem czynników politycznych, społecznych i ekonomicznych. W takim wypadku koniecznym warunkiem jest istnienie wizji docelowego systemu podatkowego, którego osiągnięciu podporządkowane są zarówno zmiany w istniejących podatkach, jak również nowo wprowadzane konstrukcje podatkowe. Tymczasem, analizując polski system podatkowy, należy dojść do wniosku, korzystając z terminologii zaproponowanej przez R. Mastalskiego<sup>6</sup>, że jest on raczej „konglomeratem” podatkowym niż systemem. Takiego stanu rzeczy nie można usprawiedliwić, chociaż niewątpliwie istnieją pewne prze-

---

<sup>5</sup> M. Sosnowski, *Funkcja motywacyjna systemu podatkowego i jej realizacja w polskich warunkach*, [w:] *Regulacyjna rola państwa we współczesnej gospodarce*, red. D. Kopycińska, Szczecin 2006, s. 205.

<sup>6</sup> R. Mastalski, *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 41.

słanki obiektywne pozwalające zrozumieć trudności, z jakimi przyszło się zmierzać twórcom prawa podatkowego – głębokie zmiany ustrojowe, rozchwianie najważniejszych parametrów makroekonomicznych, czy brak spójnej koncepcji politycznej systemu podatkowego. Nic jednak nie usprawiedliwia zauważalnego w Polsce lekceważenia zasad podatkowych oraz zasad konstrukcji systemu podatkowego<sup>7</sup>.

Jeżeli przyjrzymy się schematowi podziału podatków w polskim systemie podatkowym według wspomnianego już kryterium przedmiotowego (schemat 1), można zauważyć, że istnieje ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania, czy zbyt dużych obciążeń fiskalnych.

Zaprezentowany schemat wskazuje, że zarówno dochód, przychód, obrót, jak i majątek podlegają opodatkowaniu z tytułu różnych podatków, w związku z tym istnieje niebezpieczeństwo wystąpienia podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu lub obciążenia go zbyt dużym podatkiem. Ryzyko nadmiernego obciążenia podatkowego jednego podmiotu wynika również z możliwości przerzucania podatku na inne podmioty, szczególnie w przypadku podatków pośrednich<sup>8</sup>.

Krótką analizą poszczególnych ustaw wskazuje, że spośród podstawowych podatków tworzących polski system podatkowy, wykluczają się podatek od czynności cywilnoprawnych<sup>9</sup> (PCC) i podatek od towarów i usług<sup>10</sup> (VAT). Jako przykład można podać transakcję kupna samochodu w salonie samochodowym, która to czynność podlega opodatkowaniu VAT. Jeżeli natomiast kupujemy samochód od osoby fizycznej (niebędącej podatnikiem VAT), zobowiązani jesteśmy do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych.

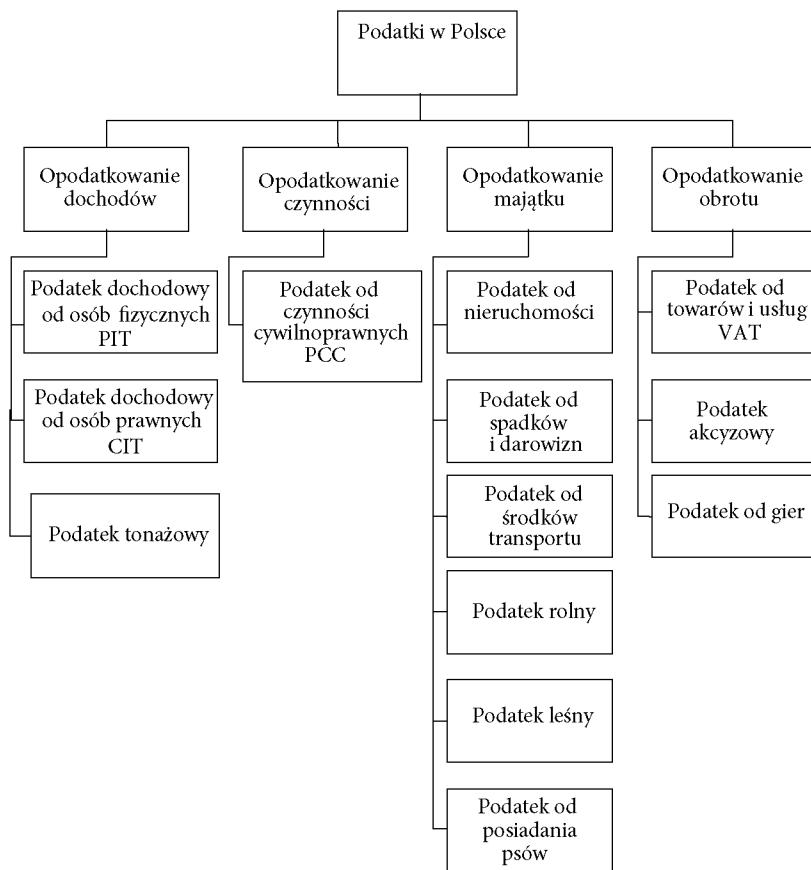
---

<sup>7</sup> A. Huchla, *Nieprzestrzeganie „zasad podatkowych” w procesie tworzenia polskiego prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa...*, s. 88.

<sup>8</sup> Rozróżnia się przerzucanie na nabywców towarów lub usług (przerzucalność w przód) lub obniżając koszty działalności np. przez obniżki płac (przerzucalność wstecz). Por. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005, s. 210–211.

<sup>9</sup> Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.).

<sup>10</sup> Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).



Rys. 1. Podatki tworzące polski system podatkowy według kryterium przedmiotowego

Źródło: opracowanie własne.

Innym przykładem woli ustawodawcy w zakresie zapewnienia spójności systemu podatkowego przejawiającej się w unikaniu opodatkowania jednego przedmiotu opodatkowania więcej niż jednym podatkiem, jest wprowadzenie zapisów wyłączających opodatkowanie

w ściśle określonych okolicznościach. Przykładowo, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>11</sup> (PIT) stanowi, że przepisów tejże ustawy nie stosuje się m.in. do przychodów podlegających przepisom od spadków i darowizn<sup>12</sup>. Analogicznie, zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych<sup>13</sup>, nieruchomości stanowiące grunty rolne są wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Są one natomiast objęte podatkiem rolnym<sup>14</sup>.

Niestety, obok korzystnych rozwiązań w zakresie tworzenia spójnego systemu podatkowego, dostrzec można także pewne niespójności. Jaskrawym przykładem jest kwestia regulacji ustalania różnic kursowych z tytułu transakcji walutowych – odmiennie dla CIT, VAT i jeszcze inaczej według przepisów ustawy o rachunkowości<sup>15</sup>, która świadczy o braku konsekwencji ustawodawcy. Uznać należy za nieuzasadnione komplikowanie prawa podatkowego przez możliwość rozliczania różnic kursowych według różnych metod. Jako kolejny przykład można wskazać brak koherentności widoczny w przypadku zestawienia podatku VAT z podatkiem dochodowym od osób prawnych<sup>16</sup> (CIT). Jest to efekt wprowadzonych od 1 stycznia 2007 r. regulacji w CIT, których celem była likwidacja niemal wszystkich specjalnych momentów powstania obowiązku podatkowego, dotyczących między innymi usług telekomunikacyjnych, budowlanych czy też dostawy energii lub gazu. Jednak dla potrzeb podatku VAT istnieje konieczność określania inne-

---

<sup>11</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

<sup>12</sup> Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 z późn. zm.).

<sup>13</sup> Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

<sup>14</sup> Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.).

<sup>15</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

<sup>16</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

go momentu, w którym podatek VAT powinien zostać wykazany w deklaracji. Takie postępowanie trudno nazwać uproszczeniem systemu podatkowego, skoro zmusza się podatnika do prowadzenia odrębnej ewidencji dla potrzeb tych podatków<sup>17</sup>.

Podsumowując rozważania na temat wewnętrznej spójności systemu podatkowego uznać należy, że dostrzec można tendencję ustawodawcy do zwiększenia koherentności systemu, jednakże jej poziom nie jest jeszcze zadowalający. Bolączką polskiego systemu jest brak kompleksowości zmian. Ustawodawca wprowadza zmiany w konstrukcji jednego podatku, nie przewidując skutków dla konstrukcji innych podatków i całego systemu. Poważnym problemem jest również nieprecyzyjność regulacji prawnych. W takim kontekście należy uznać, że jeżeli prawo podatkowe reguluje coś w sposób niejednoznaczny, jednolita urzędowa interpretacja podatkowa stanowi niezbędny element budowy konkretnego systemu podatkowego. W Polsce możliwość uzyskiwania jednolitych urzędowych interpretacji podatkowych zagwarantowana jest w ordynacji podatkowej<sup>18</sup>. Analiza wydawanych dotychczas pisemnych interpretacji przez podmioty uprawnione (naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, wójta, burmistrza/prezydenta miasta, starosty albo marszałka województwa) prowadzi o wniosku, iż nagminnie były przypadki sprzecznych interpretacji analogicznych zdarzeń podatkowych, w zależności od praktyki stosowanej w konkretnym urzędzie skarbowym<sup>19</sup>. W celu uniknięcia tych różnic, od 1 lipca 2007 r. jednolite interpretacje podatkowe będą wydawane wyłącznie przez ministra finansów (który może przenieść te uprawnienia na inne podmioty). Skupienie wydawania interpretacji i ich ewidencja przez jeden podmiot niewątpliwie wpłynie na zapewnienie większej niż dotychczas spójności systemu podatkowego. Niezwykle ważne

<sup>17</sup> R. Namysłowski, *Zmiany korzystne, ale nie zawsze spójne*, „CFO – Magazyn Finansistów”, 21 lutego 2007, tekst dostępny w Internecie: [http://www.ey.com/global/content.nsf/Poland/VAT\\_-\\_Library\\_-\\_CFO\\_-\\_Zmiany\\_korzystne](http://www.ey.com/global/content.nsf/Poland/VAT_-_Library_-_CFO_-_Zmiany_korzystne) [dostęp: luty 2007].

<sup>18</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

<sup>19</sup> Interpretacje i orzeczenia dostępne są na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip>.

w tym kontekście jest także orzecznictwo sądowe, które obok jednolitych interpretacji podatkowych, sprzyja spójności systemu podatkowego. Kończąc rozważania na temat spójności wewnętrznej podkreślić należy, że konieczne jest nowelizowanie ustaw podatkowych w tym celu, jednak zawsze musi to być dokonywane w oparciu o wizję docelowego systemu podatkowego, a nie wyłącznie jako efekt działania nacisków różnych grup interesów.

Kwestia autonomii prawa podatkowego jest niezwykle ważna i wielokrotnie w literaturze omawiana<sup>20</sup>, jednakże niezbędnym jest podejmowanie wszelkich działań w celu uzyskania spójności prawa podatkowego z całością norm legislacyjnych danego kraju. To kolejny aspekt spójności systemu podatkowego, który odnosi się do konieczności zharmonizowania danej konstrukcji podatkowej nie tylko z innymi konstrukcjami podatkowymi, ale także z obowiązującym ustawodawstwem w ogóle, a w szczególności z rozwiązaniami prawa administracyjnego i cywilnego<sup>21</sup>. Związek prawa cywilnego czy administracyjnego z prawem podatkowym znajduje swoje odbicie we wszystkich ustawach podatkowych. Często normy prawa podatkowego zawierają szerszą regulację tej samej sytuacji faktycznej niż prawo cywilne (np. pojęcie dostawy towarów dla celów podatku VAT)<sup>22</sup>. Konsekwencją braku spójności w takich przypadkach jest zgodne z prawem podatkowym wykorzystywanie możliwości obniżenia obciążeń podatkowych poprzez odpowiedni dobór czynności prawnej. Zdążają się również przypadki dokonywania pozornych czynności prawnych w celu uniknięcia opodatkowania. W związku z taką możliwością organy podatkowe – w ramach przysługujących im uprawnień – są władne ocenić ewentualną pozorność transakcji. Jednakże usuwanie braków spójności przez przyznanie organom podatkowych nadmier-

<sup>20</sup> Zob.: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Granice autonomii prawa podatkowego*, „Glosa. Prawo Podatkowe w Orzeczeniach i Komentarzach” 2004, nr 1; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 12–17.

<sup>21</sup> N. Gajl, *Niektóre...*, s. 126.

<sup>22</sup> P. Lewkowicz, *Związki prawa podatkowego z prawem cywilnym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa...*, s. 94.



nych uznaniowych kompetencji w kwestii ustalania rzeczywistej treści stosunków prawnych należy uznać za niewłaściwe. W tym kontekście słuszne wydaje się uznanie skreślenia z ustawy o ordynacji podatkowej przepisów przyznających organom podatkowym uprawnienia w zakresie możliwości przekwalifikowania czynności, jeśli uznały, że jej celem było uniknięcie opodatkowania.

Kolejnym etapem analizy spójności systemu podatkowego będzie zaprezentowanie istoty zewnętrznej spójności systemu podatkowego, która dotyczy powiązania krajowego systemu podatkowego z zagranicznymi systemami podatkowymi. W tym kontekście należy rozpatrywać stopień harmonizacji systemu podatkowego (lub poszczególnych podatków) z systemami podatkowymi innych krajów. W związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej, zewnętrzną koherentność systemów podatkowych należy rozpatrywać w dwóch perspektywach – pierwsza dotyczy powiązania polskiego systemu podatkowego z systemami państw wchodzących w skład Wspólnoty (harmonizacja jest częściowo obligatoryjna i wynika z postanowień Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską), druga dotyczy harmonizacji polskiego systemu podatkowego z systemami krajów niebędących członkami UE (harmonizacja fakultatywna, dokonywana na podstawie suwerennych decyzji każdego kraju).

Jednym z podstawowych wyznaczników stopnia harmonizacji systemów podatkowych państw tworzących Unię Europejską jest osiągnięty poziom neutralności podatków (głównie pośrednich) w handlu wewnątrzspółnotowym. Art. 93 Traktatu stanowi, że „Rada [...] uchwala przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego”<sup>23</sup>. Zgodzić się należy z tezą A. Kosteckiego, że podstawową przesłankę harmonizacji przepisów podatkowych stanowi bezwzględny wymóg zapobiegania osiągnięciu nieuzasadnionych korzyści przez dane państwo członkow-

<sup>23</sup> Dz.Urz. UE C 235, 24 grudnia 2002.

skie na skutek stosowania przepisów podatkowych, zapewniających mu uprzywilejowaną pozycję w porównaniu z pozostałymi państwami członkowskimi<sup>24</sup>. Ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat może uzasadniać jedynie konieczność zachowania spójności systemu podatkowego danego kraju.

W związku z obowiązkiem dostosowania ustaw krajowych do prawa wspólnotowego w zakresie podatków pośrednich, Polska dokonała wielu zmian w ustawach o VAT i podatku akcyzowym<sup>25</sup>, przy czym obecnie bardziej spójne są uregulowania dotyczące podatku akcyzowego niż VAT, co wynika przede wszystkim z faktu, iż zagadnienia będące przedmiotem uregulowania podatkiem od towarów i usług są znacznie bardziej skomplikowane.

Ustawodawstwo wspólnotowe zawiera wyraźny nakaz harmonizowania podatków pośrednich, oraz dopuszcza możliwość ewentualnej harmonizacji podatków bezpośrednich na zasadzie fakultatywności<sup>26</sup>. Pomimo tego dostrzega się próby harmonizacji podatków bezpośrednich, zmierzające przede wszystkim do unikania międzynarodowego podwójnego opodatkowania. W sensie prawnym podwójne opodatkowanie zachodzi wtedy, gdy dwa (lub więcej) różne państwa nakładają na tego samego podatnika podatek o takim samym lub zbliżonym charakterze, dotyczący tego samego przedmiotu opodatkowania za taki sam okres<sup>27</sup>. Pojęcie międzynarodowego podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym obejmuje z kolei sytuacje, gdy brak jest identyczności podmiotów, lecz ten sam dochód lub majątek jest dwukrotnie obciążony podatkiem. Przykładowo, gdy spółka płaci podatek od zysków, to jej akcjonariusze są, niezależnie od tego, opodatkowani podatkiem od dywidend, wypłaconych z tychże zysków. Podwójne

---

<sup>24</sup> A. Kostecki, *Przesłanki i metody harmonizacji prawa podatkowego z unijnym prawem podatkowym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa...*, s. 165.

<sup>25</sup> Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.).

<sup>26</sup> K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006, s. 29.

<sup>27</sup> J. Marciniuk, *Kiedy występuje podwójne opodatkowanie*, „Gazeta Prawna” 2006, nr 197.

opodatkowanie ekonomiczne jest równocześnie podwójnym opodatkowaniem formalnym w odróżnieniu od materialnego, które oznacza opodatkowanie jednego przedmiotu podatkowego jednocześnie przez dwie niezależne od siebie jurysdykcje podatkowe. Skala i skutki ekonomiczne tego rodzaju podwójnego opodatkowania są istotne<sup>28</sup>. Do najczęściej spotykanych na świecie umów w zakresie podwójnego opodatkowania należą umowy dwustronne (środki bilateralne), bazujące przede wszystkim na umowie modelowej (tzw. *model convention*) OECD lub innych (np. umowa modelowa ONZ). Rzadziej stosowane są środki jednostronne (unilateralne) oraz międzynarodowe umowy wielostronne. Wynika to z faktu, że to umowy dwustronne mogą w najbardziej precyzyjny i szczegółowy sposób regulować zasady opodatkowania w przypadku osiągnięcia przez niego dochodów na terytoriach dwóch państw<sup>29</sup>. Polska ma obecnie podpisane umowy dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania z 81 krajami na świecie<sup>30</sup>, w tym ze wszystkimi krajami Unii Europejskiej.

Budowanie wewnętrznie spójnego systemu podatkowego a także jego harmonizacja z systemami podatkowymi innych krajów jest niezwykle istotna, zwłaszcza, że obecnie kładzie się znaczny nacisk na swobodny przepływ środków pieniężnych, towarów i usług. Analiza w tym kontekście polskiego ustawodawstwa podatkowego prowadzi do konkluzji, że konieczne jest wprowadzenie kolejnych zmian w przepisach ustaw podatkowych, których celem będzie uproszczenie systemu podatkowego, a także likwidacja istniejących niespójności, szczególnie w zakresie mało czytelnego dla przeciętnego podatnika podatku od towarów i usług, czy podatków dochodowych. Jednocześnie należy pamiętać, że pełna realizacja zasady wewnętrznej spójności systemu podatkowego winna uwzględniać wpływ norm prawnych innych gałęzi prawa, w szczególno-

---

<sup>28</sup> M. Józwiak-Węcłewska, *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie i sposoby jego eliminowania*, tekst dostępny w Internecie: <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Międzynarodowe-podwójne-opodatkowanie-i-sposoby-jego-eliminowania-1533145.html> [dostęp: 12 stycznia 2007].

<sup>29</sup> J. Marciniuk, *Kiedy występuje...*

<sup>30</sup> Wykaz umów dostępny na stronie Ministerstwa Finansów, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

ści prawa cywilnego. W aspekcie realizacji zasady spójności zewnętrznej systemu podatkowego należy wziąć pod uwagę istotne zmiany wywołane członkostwem w Unii Europejskiej. Sukcesywne otwieranie zagranicznych rynków pracy dla obywateli polskich powoduje nierzadko kolizje w sferze podatkowej. W tym zakresie konieczny jest monitoring obowiązujących umów bilateralnych, ratyfikowanych niejednokrotnie w innych warunkach społeczno-ekonomicznych. Niezbędne jest ponadto wprowadzenie zmian w zakresie funkcjonowania administracji skarbowej, które będą sprzyjały wewnętrznej spójności całego systemu – plany utworzenia z połączenia administracji podatkowej i służby celnej Krajowej Administracji Skarbowej, podlegającej Ministerstwu Finansów, czy stworzenie systemu jednolitych interpretacji podatkowych, należy ocenić jako krok we właściwym kierunku. Niezbędnym jednak warunkiem osiągnięcia sukcesu jest pierwotne określenie kształtu docelowego systemu podatkowego, którego osiągnięciu podporządkowane zostanie zarówno wprowadzanie do niego nowych konstrukcji podatkowych, jak i modyfikacja już istniejących.

## Bibliografia

- A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Granice autonomii prawa podatkowego*, „Glosa. Prawo Podatkowe w Orzeczeniach i Komentarzach” 2004, nr 1.  
Dz.Urz. UE C 235 z 24 grudnia 2002.
- N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995.
- N. Gajl, *Niektóre nowe współczesne zasady podatkowe*, „Acta Universitatis Vratislaviensis. Prawo” 1992, nr 189.
- A. Gomułowicz., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006.
- <http://sip.mf.gov.pl/sip>.

A. Huchla, *Nieprzestrzeganie „zasad podatkowych” w procesie tworzenia polskiego prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.

M. Józwiak-Węclewska, *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie i sposoby jego eliminowania*, tekst dostępny w Internecie: <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Miedzynarodowe-podwojne-opodatkowanie-i-sposoby-jego-eliminowania-1533145.html> [dostęp: 12 stycznia 2007].

A. Kostecki, *Przesłanki i metody harmonizacji prawa podatkowego z unijnym prawem podatkowym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa...*

P. Lewkowicz, *Związki prawa podatkowego z prawem cywilnym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa...*

J. Marciniuk, *Kiedy występuje podwójne opodatkowanie*, „Gazeta Prawna” 2006, nr 197.

R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.

R. Mastalski, *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa...*

R. Namysłowski, *Zmiany korzystne, ale nie zawsze spójne*, „CFO – Magazyn Finansistów”, 21 lutego 2007, tekst dostępny w Internecie: [http://www.ey.com/global/content.nsf/Poland/VAT\\_-\\_Library\\_-\\_CFO\\_-\\_Zmiany\\_korzystne](http://www.ey.com/global/content.nsf/Poland/VAT_-_Library_-_CFO_-_Zmiany_korzystne) [dostęp: luty 2007].

S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005.

M. Sosnowski *Funkcja motywacyjna systemu podatkowego i jej realizacja w polskich warunkach*, [w:] *Regulacyjna rola państwa we współczesnej gospodarce*, red. D. Kopycińska, Szczecin 2006.

R. Sowiński, *Realizacja zasady pewności opodatkowania – oczekiwania i możliwości*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia i praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004.

Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz. 535 z późn. zm.).

Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.).

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.).

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 z późn. zm.).

Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.).

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006.

A. Wyszkowski, *Efektywność i sprawiedliwość jako przesłanki konstruowania systemu podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy...*

## Summary

The cohesion of the tax system involves harmonization, logic and transparency of legal regulations forming the tax system. Each tax system operating properly has to be coherent and different kinds of taxes have to be harmonious without any possibility of contradiction between them. The aim of this paper is to characterize the essence of the tax system cohesion in the interior and exterior context. The analysis is devoted to the cohesion of the taxes forming the Polish tax system and the necessity of harmonizing a given tax construction with other constructions as well as legislation in general and administrative and civil

---

law solutions in particular. What is more, the paper analyses the range of harmony between the Polish tax law and international regulations as far as the avoidance of double taxation is concerned.