

BEATA KUCIA  
Lublin

## ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ W UJĘCIU HISTORYCZNYM

### I. WPROWADZENIE

Zasady systemu podatkowego stanowią bardzo istotny element teorii podatków. Na nich – jako na fundamencie – powinny opierać się poszczególne konstrukcje podatkowe i cały system podatkowy. Z tego powodu były one zawsze przedmiotem zainteresowań teoretyków prawa. Nie straciły znaczenia również współcześnie, choć ich realizacja stwarza poważną trudność, a zarazem wyzwanie dla organów stanowiących prawo. Dla interpretatorów prawa są one elementem niezbędnym dla uzasadnienia i uporządkowania tak trudnej i skomplikowanej materii, jaką jest prawo podatkowe. Zasady prawa w ogólności, a w szczególności zasady podatkowe mają prezentować pewien ład aksjologiczny. Powinny urzeczywistniać wartości, które zarówno w przekonaniu państwa, jak i obywateli – podatników są najistotniejsze. Dlatego właśnie należy się do nich odwoływać jako do podstawy, na której ma się opierać prawo.

Ewolucja zasad podatkowych wiąże się z ewolucją samych systemów podatkowych, a także konkretnych podatków. Nie można jej traktować jako zjawiska przypadkowego, była bowiem wynikiem zmian systemów społeczno-gospodarczych, a także politycznych. Ogólnie rzecz biorąc, można zauważyć, że różne poglądy, koncepcje, ujęcia owych problemów były i są odbiciem tzw. ducha czasu, oddającego ideowy klimat danej epoki<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> A. G o m u ł o w i c z, *Zasada zdolności płatniczej podatnika*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”, 1990, z. 3/4, s. 23 n.

Pojęcie sprawiedliwości w nauce prawa finansowego pozostaje dotychczas nieokreślone. Spojrzenie wstecz na to, jak odnoszono się w literaturze przedmiotu do idei sprawiedliwości podatkowej, upoważnia do stwierdzenia, że nie miało ono w przeszłości i nie ma obecnie charakteru absolutnego.

## II. ROZWÓJ ZASADY SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

1. W poglądach k a m e r a l i s t ó w zwarty i najbardziej reprezentatywny wykład myśli podatkowej prezentuje J.-H. Gottlob von Justi (1720-1771)<sup>2</sup>. Jego zdaniem podatki powinny być sprawiedliwe i równomierne. Nie mogą być zbyt wysokie ani w stosunku do dochodu, ani w stosunku do majątku. Aby spełnić ów postulat sprawiedliwości, należy prawidłowo ustalić podatek. W tym celu trzeba porównać potrzeby państwa i możliwości obywateli. Niedopuszczalne jest – apelował von Justi – pozbawianie podatników możliwości zaspokojenia swoich potrzeb na rzecz rzekomych potrzeb państwa.

Za sprawiedliwe uważał przede wszystkim różne formy opodatkowania pośredniego. Sukcesywnemu opodatkowaniu różnymi podatkami powinny podlegać różne przejawy działalności. Wysunął tezę, że sprawiedliwy system podatkowy nie może przekroczyć górnej granicy 1/6 dochodu społecznego. Większy fiskalizm bowiem zagraża racjonalizmowi, zarówno w odniesieniu do opodatkowanych, jak i do państwa.

2. Idea sprawiedliwości prezentowana przez f i z j o k r a t ó w odnosi się do tezy, iż opodatkowany może zostać tylko dochód czysty<sup>3</sup>. Według tej teorii taki dochód przynosi tylko ziemia w postaci renty gruntowej, stąd wyłącznie ten dochód powinien być opodatkowany. Na tym podłożu wyrosła myśl o podatku jedynym – proporcjonalnym do dochodu z ziemi w wysokości od 30% do 33%. Wszystkie pozostałe rodzaje działalności, jako nieprodukcyjne i nie przynoszące dochodu czystego, powinny być zwolnione od opodatkowania. Twórca teorii fizjokratów F. Quesnay (1694-1774) opierał się w swoich poglądach na prawie naturalnym. Interpretacja jego sprowadzała się do tezy, iż porządek naturalny jest sprawiedliwy, trwały, oparty na prawach obiektywnych i nienaruszalnych. Dlatego też tę swoistą nierówność w opodatkowaniu traktował jako sprawiedliwość wynikającą z owego porządku natural-

---

<sup>2</sup> Szerzej zob. N. G a j l, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 37 n.; A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e c k i, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995, s. 12 n.

<sup>3</sup> Szerzej: G a j l, dz. cyt., s. 40 n.; G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 14 n.

nego. W literaturze traktuje się teorię fizjokratów jako niemożliwą do realizacji w praktyce. Myśl o podatku jedynym znalazła jednak kontynuatorów także w późniejszej literaturze. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na inny pogląd Quesnaya. Przeciwwstawiał się on mianowicie poglądom, że sprawiedliwe są podatki pośrednie, opowiadając się stanowczo za opodatkowaniem bezpośrednim.

3. Uznaje się, iż najważniejszą ze sformułowanych przez A. Smitha zasad podatkowych jest *z a s a d a r ó w n o ś c i*. Choć wielu powtarza ją za „genialnym Szkotem”<sup>4</sup>, jest ona różnie interpretowana w poszczególnych państwach i ustrojach. Sedno tej zasady polega na odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu każdy obywatel powinien przyczynić się do finansowania ciężarów publicznych. W odpowiedzi, której udziela Smith, znajduje się połączenie dwóch koncepcji: *e k w i w a l e n c j i k o r z y ś c i i z d o l n o ś c i p ł a t n i c z e j*. W doktrynie raczej nie ulegają one połączeniu. Nawiązując do nich autorzy interpretują je udzielając priorytetu jednej lub drugiej.

Miernikiem owych korzyści i zdolności płatniczej jest podlegający opodatkowaniu dochód. Podatek jest, według Smitha, opłatą ponoszoną przez obywateli za udzielaną im ze strony państwa ochronę. Każdy więc powinien przyczynić się do utrzymania rządu w jak najściślejszym stosunku do jego możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki pod opieką państwa uzyskuje<sup>5</sup>. Wysokość ciężaru podatkowego powinna być wypadkową korzyści, jakie podatnik czerpie z działalności państwa. Smith przyjmuje więc założenie, że istnieje wzajemny stosunek między wysokością podatku a wydatkami państwa powstającymi w związku z ochroną obywateli i ich majątku. Z tego świadczenia państwa wynika konieczność indywidualnego świadczenia wzajemnego i – co ważne – warunek sprawiedliwości tego świadczenia. Wysokość podatku to sprawiedliwa cena. Koszty świadczeń państwowych w odniesieniu do każdorazowych świadczeń obywateli mają różną wysokość. Wyraża to prawidłowość, iż człowiek zamożny odnosi większe korzyści z działalności państwa niż biedny. Państwo w przypadku pierwszego broni wyższego majątku niż w przypadku tego drugiego. Dlatego sprawiedliwa cena musi te zależności uwzględniać.

<sup>4</sup> Sformułowanie zapożyczone od W. Łączkowskiego (*Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzensis”. Folia Iuridica 54, Łódź 1992, s. 119).

<sup>5</sup> Zob. G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 20 n.

Drugi składnik równości nawiązuje do zdolności płatniczej. Nikt, zdaniem Smitha, nie powinien płacić wyższych podatków, niż jest w stanie zapłacić. Państwo zaś, które chce istnieć, musi troszczyć się o finanse swoich obywateli. Smith opowiada się za wyłączeniem z opodatkowania tych dochodów, które zostały ukształtowane na poziomie niezbędnego dla życia minimum. Jest to bardzo pragmatyczny ideał podatkowy. Wskazuje, że trzeba zachować zdrowe finanse obywateli po to, żeby zachować państwo. Podatki muszą pozostawać w najściślejszym stosunku do możliwości finansowych podatnika, czyli proporcjonalnym do dochodu. Właściwy sposób zróżnicowania ciężaru podatkowego upatrywał więc w opodatkowaniu proporcjonalnym<sup>6</sup>.

Chcąc zachować pełną obiektywność, należy wspomnieć, iż Smith nie wypowiedział tej kwestii tak jednoznacznie i stanowczo. Stwierdził bowiem, że bogaci powinni być opodatkowani nie tylko proporcjonalnie do swych dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji<sup>7</sup>. Ta wypowiedź, jeżeli dopatrywać się w niej załączku idei progresywności, pozostaje jednak na marginesie zasadniczego nurtu jego rozważań.

A. Smith równość opodatkowania rozumiał jako p o w s z e c h n o ś ć. Uzasadniony jest ten pogląd epoką historyczną i panującymi w niej warunkami społeczno-gospodarczymi. Powszechność pojmował jako likwidację wszelkich przywilejów podatkowych dla wybranych grup społecznych, wbrew maksymie głoszonej w owym okresie, że „lud płaci swymi dobrami, szlachta – krwią, a duchowieństwo – modłami”<sup>8</sup>. W literaturze zwraca się uwagę na fakt, że równość w rozumieniu Smitha uwzględnia tylko obiektywny ciężar podatku<sup>9</sup>. Zdłudne jest twierdzenie, że równość jest realizacją postulatu „Wszyscy płacą równo po 30%”. Niewątpliwie podatnikowi, który ma stosunkowo niskie dochody, trudniej jest zapłacić podatek stanowiący 30% jego dochodu, niż takiemu, który osiąga wysokie dochody, choć owe 30% stanowi kwotę znacznie wyższą.

Już współcześnie Smithowi krytykowano koncepcję ekwiwalencji korzyści. Podstawowa jej wada to niemożliwość obiektywnego zmierzenia korzyści, jakie poszczególni obywatele odnoszą z działalności państwa w zamian za płacone podatki. Sprawiedliwa zatem cena jest tylko złudzeniem, a nie rzeczywistością.

---

<sup>6</sup> Tamże, s. 21.

<sup>7</sup> G o m u ł o w i c z, *Zasada zdolności płatniczej*, s. 23 i n.

<sup>8</sup> R. R y b a r s k i, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 204.

<sup>9</sup> W. W ó j t o w i c z, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1997, s. 29, 56 n.

4. Jednym z kontynuatorów szkoły A. Smitha był we Francji J.-B. Say (1767-1832). Również on proponował wprowadzenie systemu podatkowego, którego ciężar miałby być podzielony sprawiedliwie. Jednakże jego interpretacja zasady równości różni się od koncepcji proporcjonalnego opodatkowania Smitha. Say uważał, że powinna istnieć dobrze zbudowana progresja. Był to, jak na owe czasy, oryginalny i nieczęsty pogląd, zwiastun nowego spojrzenia na problem sprawiedliwości opodatkowania<sup>10</sup>.

5. J. S. Mill (1806-1873) zaprezentował tzw. teorię równości ofiar, które miała uosabiać sprawiedliwość podatkową. Odnosił się on krytycznie do teorii ekwiwalencji korzyści, natomiast ponoszone ofiary finansowe traktował jako konsekwencję faktu życia w społeczeństwie. Świadczenia państwowe leżą w interesie ogółu społeczeństwa, i to jest wystarczający powód, aby każdy jego członek ponosił ofiarę finansową. Podatnicy są traktowani równo, jeżeli ich obciążenia podatkowe oznaczają taką samą ofiarę lub taką samą stratę w dobrobycie. Strata w dobrobycie jest równa co do wartości stracie w dochodzie spowodowanej zapłatą podatku. Podatnicy o takim samym dochodzie powinni płacić takie same (tj. równe) podatki, natomiast podatnicy o odmiennych dochodach powinni być obciążeni różnymi co do wysokości podatkami<sup>11</sup>.

Mill, kontynuując myśl Smitha, opowiadał się za opodatkowaniem proporcjonalnym jako odpowiadającym sprawiedliwości podatkowej<sup>12</sup>. Równość jest, jego zdaniem, ideą przewodnią we wszystkich sprawach publicznych, a sprawiedliwość podatkowa jest jej pochodną. W sensie ekonomicznym istota ofiary polega na tym, że zapłata podatku zmniejsza możliwość zaspokojenia potrzeb. Równa ofiara musi wywołać równy ubytek korzyści u osób podlegających opodatkowaniu.

6. Teza ta została następnie rozwinięta i wzbogacona przez F. Y. Edgewortha. Aby ustalić kwotę równej ofiary, proponuje on zbadać korzyści przed i po opodatkowaniu. Wynik tego porównania ukaże, jak zmieniła się sytuacja ponoszącego ową ofiarę. Edgeworth nazywa to zjawisko przebiegiem krzywej korzyści. Oznacza ona skonkretyzowany związek zachodzący między korzyścią a dochodem. Wiedza zaś w tej kwestii pozwoli na określenie wysokości równej ofiary, a tym samym na rozłożenie ciężaru podatkowego na poszczególne osoby, zgodnie z ich zdolnością płatniczą.

<sup>10</sup> Szerzej: G a j l, dz. cyt., s. 53.

<sup>11</sup> G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 34 n.

<sup>12</sup> M. W e r a l s k i, *Zasady podatkowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. III. Wrocław-Warszawa-Kraków 1985, s. 44.

Równa strata korzyści granicznej jest postulatem zróżnicowania ciężaru podatkowego według wysokości dochodu. Najniższą stratę korzyści granicznej przynosi dochód wysoki, najwyższą – dochód niski. Dlatego też dochody wysokie powinny być wyżej opodatkowane. Ciężar podatkowy musi być ustanowiony na takim poziomie, by u wszystkich podatników spowodować powstanie takiej samej straty korzyści. Koncepcja ofiary zawiera regułę alternatywną. Może być bowiem interpretowana jako:

- ofiara równa marginalna,
- ofiara równa absolutna
- ofiara równa proporcjonalna.

Z uwagi na przebieg krzywej korzyści granicznej dochodu ofiara równa marginalna nakładałaby ciężar podatkowy na podmioty osiągające najwyższe dochody. Oznacza to opodatkowanie „od góry”, czyli stuprocentowe powyżej granicy dochodu wolnego od podatku.

Ofiara równa absolutna oznacza, iż wszystkie podmioty ponoszą stratę korzyści w takiej samej wysokości bezwzględnej, niezależnie od tego, jak nierówne są ich dochody.

Ofiara równa proporcjonalna zakłada, iż wszystkie podmioty w relacji do łącznej korzyści z dochodu ponoszą tak samo dużą ofiarę. Przebieg krzywej korzyści nie wyklucza zastosowania progresji<sup>13</sup>.

Koncepcja ofiary stanowi próbę skonkretyzowania pojęcia sprawiedliwości podatkowej, nawiązując do zasady zdolności płatniczej. Wykorzystuje w tym celu teorię spadającej korzyści granicznej rosnącego dochodu. Jest to jednocześnie uznawane za podstawową jej słabość, gdyż treść tego prawa nigdy nie została udowodniona. Jest ona w dalszym ciągu tylko naukową hipotezą. Jednakże na podstawie tej hipotezy koncepcja ofiary zbudowała model obciążenia podatkowego. Wyraża go prosta maksyma, iż bogaty ma większą zdolność płatniczą niż biedny i w związku z tym należy od niego żądać większej ofiary.

7. Ekonomista niemiecki A. Wagner przedstawił interesującą propozycję katalogu zasad, jak również nowe poglądy na temat roli i miejsca podatków w systemie gospodarczym państwa. Jego teoria o socjalnej funkcji opodatkowania uzyskała trwałe miejsce w doktrynie podatkowej.

---

<sup>13</sup> A. G o m u ł o w i c z, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, „Monitor Podatkowy”, 1995, nr 4 s. 102; t e n z e, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”, 1989, z. 3, s. 53 n.

Istotną rolę w zaproponowanym przez niego katalogu odgrywa zasada sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwy system podatkowy to ten, który zapewnia powszechność i równość opodatkowania.

Treść idei powszechności zaleca, aby system podatkowy nie zawierał przywilejów zwalniających z opodatkowania klasy, warstwy czy grupy społeczne oraz uniemożliwiał uchylanie się od obowiązku płacenia podatku.

W pojęciu Wagnera równość oznacza równomierne rozłożenie obciążenia podatkowego na wszystkich obywateli, w zależności od ich sytuacji materialnej. Ujmuje on *r ó w n o ś ć w s e n s i e s u b i e k t y w n y m*, czyli uwzględniającą zdolność płatniczą, która decyduje o zróżnicowaniu opodatkowaniu. Właściwym zaś sposobem zróżnicowania jest progresja<sup>14</sup>.

Koncepcja Wagnera dotycząca systemu podatkowego i polityki podatkowej wnika głęboko w politykę socjalną państwa. Był on zwolennikiem idei państwa dobrobytu, w myśl której zadaniem państwa powinno być stworzenie warunków do realizacji sprawiedliwości społecznej. W tym kontekście rozważa postulat sprawiedliwości podatkowej. Wysuwa tezę, iż istniejący podział dochodu narodowego jest niesprawiedliwy, a za pomocą systemu podatkowego może być dokonywana redystrybucja. Polityka podatkowa może więc systematycznie i skutecznie korygować skrajne niesprawiedliwości społeczne. Zalecenie Wagnera ma bardzo postępową wymowę. Zakłada ono zwiększenie progresywnego opodatkowania wysokich dochodów i wykorzystywanie w ten sposób otrzymanych środków na zwiększenie świadczeń społecznych na rzecz grup niżej uposażonych. Środkami polityki podatkowej, które według Wagnera prowadzą do sprawiedliwych zmian w proporcjach podziału dochodu narodowego, są m.in.:

- progresywny podatek dochodowy, uwzględniający postulat niezbyt ostrej progresji,
- specjalne opodatkowanie dochodu niezasłużonego,
- odrębne opodatkowanie dochodów z własności,
- podatkowe uprzywilejowanie dochodów z pracy,
- realne podatki majątkowe i kapitałowe.

Jako miernik zdolności płatniczej Wagner przyjmował dochód, ale tylko wtedy, gdy uwzględni się sposób, w jaki dochód powstał. Konieczne jest zróżnicowanie podatkowe dochodu w zależności od jego źródła, rodzaju, osoby, która go otrzymała. Takim właśnie założeniem odpowiada progresywne, a nie proporcjonalne (jak u Smitha) opodatkowanie dochodów. Wagner

<sup>14</sup> W ó j t o w i c z, dz. cyt., s. 57

jest zwolennikiem umiarkowanej, łagodnej progresji, która ma zachować źródło podatku.

W duchu rozwiązań przyjętych przez Wagnera rozwijała się myśl podatkowa również w XX wieku na zachodzie Europy, a także w Polsce międzywojennej. Mimo iż treść zasad różniła się od zasad Wagnerowskich, to jednak myśl przewodnia w ich pojmowaniu nie uległa zmianom.

8. F. Neumark umieścił ową ideę w grupie zasad etyczno-społecznych. Uważał, że sprawiedliwość podatkową może zrealizować system podatkowy oparty na zasadzie powszechności, równomierności i zdolności płatniczej<sup>15</sup>.

Podobnie w okresie dwudziestolecia międzywojennego urzeczywistnienie zasady sprawiedliwości podatkowej upatrywano w powszechności opodatkowania, nie uznającej przywilejów osobistych i stanowych, oraz w równości podatkowej, która bierze pod uwagę tylko sytuację materialną opodatkowanych<sup>16</sup>.

### III. ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ W WARUNKACH REALNEGO O SOCJALIZMU

1. Założenia wynikające z ustroju państw realnego socjalizmu, w tym Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, wymagały odmiennego niż w krajach demokratycznych traktowania teorii finansów, a w tym systemów podatkowych, poszczególnych podatków, jak i zasad podatkowych. Nauka tego okresu nie ustaliła jednak zasad podatkowych swoistych dla socjalistycznych systemów podatkowych<sup>17</sup>.

Dokonano zmiany reguł podatkowych podejmując tzw. rewizję zasad podatkowych. Celem jej było odrzucenie zasad sprzecznych z socjalistycznymi założeniami podatkowymi bądź modyfikacja albo stworzenie nowych zasad, stosownie do tych założeń<sup>18</sup>. Zastanawiano się, czy i na ile teoretyczne podstawy określonych instytucji stworzonych w formacji kapitalistycznej mogłoby być aktualne wobec tych samych instytucji w socjalizmie. Wysunięto tezę, że przy formułowaniu socjalistycznych zasad systemu podatkowego należy uwzględnić treść zasad klasycznych, pod jednym wszakże warunkiem – iż nie

<sup>15</sup> Szerzej: G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 52 n.

<sup>16</sup> R y b a r s k i, dz. cyt., s. 208.

<sup>17</sup> A. K o m a r, W. Ł a c z k o w s k i. *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985, s. 102.

<sup>18</sup> W e r a l s k i, dz. cyt., s. 41 n.



zachodziłyby okoliczności wykluczające je z uwagi na warunki społeczno-ustrojowe socjalizmu<sup>19</sup>.

Podczas gdy w krajach demokratycznych mówi się o pewnej tradycji myśli podatkowej, której dorobek wykorzystują konstruktorzy systemów podatkowych, mimo często przeciwstawnych teorii, to w państwach pozostających pod wpływem ideologii totalitarnych owa tradycja została niejako przełamana. Konstruowano – często wbrew postulatam nauki sprawdzonym na przestrzeni wieków – systemy podatkowe mające spełnić funkcje zgodnie z przyjętą ideologią, aczkolwiek niemożliwe do zrealizowania. W Polsce w okresie realnego socjalizmu nadano zupełnie odmienny kształt zasadzie sprawiedliwości podatkowej, która w rzeczy samej sprawiedliwości tej nie wyrażała.

2. W ustroju socjalistycznym za sprawiedliwe uznano takie opodatkowanie, które służyłoby „sprawiedliwemu podziałowi dochodu narodowego”<sup>20</sup>. Przyjmowano zasadnicze kryteria określające wysokość udziału w dochodzie narodowym poszczególnych członków socjalistycznego społeczeństwa. Były nimi zasady „każdemu według jego pracy” oraz „każdemu według jego potrzeb”. Miały one zrealizować ideały sprawiedliwości społecznej. Tak rozumiana sprawiedliwość, zdaniem jej interpretatorów, nie musiała wyrażać się w powszechności opodatkowania. Argumentowano to zjawisko tezą, że sprawiedliwy podział został dokonany poza systemem podatkowym (poprzez reglamentację cen i płac), dlatego powszechność opodatkowania byłaby przejawem zbytniego fiskalizmu państwa, a nie sprawiedliwości. Również zasada równości opodatkowania, powszechnie rozumiana jako jednakowe traktowanie wszystkich podatników znajdujących się w identycznych warunkach, nie była uznana za postulat „socjalistycznej sprawiedliwości podatkowej”. Mimo negacji zasady równości opodatkowania za cel socjalistycznego ustroju stawiano całkowite zrównanie wszystkich członków społeczeństwa.

3. W konsekwencji system podatkowy PRL był oparty na zasadzie n i e r ó w n o ś c i, określanej często jako z a s a d a k l a s o w o ś c i. Okazało się, że różni podatnicy w identycznych sytuacjach byli różnie traktowani przez prawo podatkowe. Przejawy tej zasady można było obserwować na różnych płaszczyznach:

– w zróżnicowaniu sektorowym, z wyraźną preferencją dla sektora społecznego w porównaniu z sektorem prywatnym;

<sup>19</sup> B. B r z e z i ń s k i, J. J e z i e r s k i, *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych*, „Acta Universitatis N. Copernici”. Prawo XXV, Toruń 1987, s. 100.

<sup>20</sup> W e r a l s k i, dz. cyt., s. 41 n.

– w zróżnicowaniu wewnątrz sektorów, w ramach sektora publicznego szczególne preferencje przyznano podmiotom państwowym, mniejsze natomiast podmiotom spółdzielczym;

– w zróżnicowaniu terytorialnym, np. długoletnie preferencje dla podatników zamieszkałych na tzw. Ziemiach Odzyskanych<sup>21</sup>.

Podatki traktowano w Polsce Ludowej jako skuteczne narzędzie walki klasowej. Cechę sprawiedliwości przypisywano takiemu systemowi, który umożliwiał silnie dyskryminacyjne opodatkowanie gospodarki prywatnej. Szkodzenie pewnemu typowi gospodarki było ówczasie uznawane za sprawiedliwe, gdyż miało służyć trwałemu powstawaniu innych oczekiwanych form społeczno-gospodarczych<sup>22</sup>. Na treści systemu podatkowego zaciążyły egalitarystyczne tendencje społeczne akceptowane przez państwo. Teza o nieuczciwym bogaceniu się posłużyła państwu do restrykcyjnego opodatkowania tzw. wysokich dochodów. Uzasadniano, iż jest to konieczne w świetle założeń koncepcji sprawiedliwości społecznej uznawanej przez państwo socjalistyczne. Był to sposób, który tylko pozornie pozwalał powiększyć dochody niskie kosztem ograniczenia wysokich. Chodziło bowiem o zubożenie grup zamożniejszych, przy czym proces odwrotny był niemalże niemożliwy. W tym wypadku sprawiedliwy system podatkowy służył nie interesom społeczeństwa jako całości, choć tak właśnie być powinno, ale interesom poszczególnych grup<sup>23</sup>. W literaturze tak prowadzoną politykę podatkową określono jako grę pozorów<sup>24</sup>. Restrykcyjne opodatkowanie grupy podatników nie miało w rzeczywistości żadnego znaczenia dla poziomu życia pozostałej części społeczeństwa.

Koncepcja „socjalistycznej sprawiedliwości podatkowej” kształtowała się pod przemożnym wpływem założeń ustrojowych państwa. Naukę finansów, a w tym prawa podatkowego, sprowadzono do służebnej roli związanej z ustrojem polityczno-gospodarczym.

4. Wypaczenie zasady sprawiedliwości w ramach totalitarnego systemu, tak w Polsce jak i w innych państwach, nie zniweczyło dążeń do respektowania zasady równości. Do tej zasady nawiązują w gruncie rzeczy wszystkie ugru-

---

<sup>21</sup> W ó j t o w i c z, dz. cyt., s. 58.

<sup>22</sup> Szerzej zob. W. Ł a c z k o w s k i, *Opodatkowanie ludności*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”, 1984, z. 2, s. 52 n.

<sup>23</sup> G o m u ł o w i c z, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, s. 53 n; t e n ż e, *Problemy opodatkowania w Polsce*, „Głosa”, 1996, nr 4, s. 3; t e n ż e, *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, „Monitor Podatkowy”, 1996, nr 5, s. 103.

<sup>24</sup> Ł a c z k o w s k i, *Opodatkowanie ludności*, s. 52.

powania biorące udział w procesie transformacji Europy Środkowo-Wschodniej. Idea sprawiedliwości stała się w tych państwach żywa i aktualna, chociaż i obecnie nie zawsze jest rozumiana jednoznacznie.

#### IV. WPŁYW KONCEPCJI SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ NA TWORZENIE RACJONALNYCH SYSTEMÓW PODATKOWYCH

1. Sprawiedliwość podatkowa ma dwa aspekty: poziomy i pionowy. Reguła sprawiedliwości poziomej stanowi, że wszystkie podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych muszą być traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób. Zawiera się w tym m.in. zakaz przyznawania przywilejów podatkowych. Natomiast to, co w sensie podatkowym jest nierówne, musi być nierówno opodatkowane (sprawiedliwość pionowa). Sprawiedliwość pionowa i pozioma może być konkretyzowana za pomocą dwóch teorii podatkowych:

- teorii ekwiwalencji,
- teorii zdolności płatniczych.

W zaprezentowanych poglądach te ogólne teorie znajdują swój wyraz. Każdy bowiem z autorów zasad nawiązywał bądź do jednej, bądź do drugiej.

2. Podstawowa teza teorii ekwiwalencji zakłada, iż podatek jest wspólną powinnością obywateli i ceną za korzyści, jakie daje im państwo<sup>25</sup>. Teoria ta przyjmuje założenie, że istnieje wzajemny, proporcjonalny stosunek między wysokością podatku a poziomem wydatków państwowych związanych z ochroną obywateli i ich majątku. W świadomości podatnika istnieje przekonanie, że państwo kierowane według zasady ekwiwalencji jest państwem sprawiedliwym. Podatnik powinien wiedzieć, na jakie konkretne świadczenia publiczne, z których on sam bezpośrednio korzysta, przeznaczone są jego pieniądze. Gdyby ekwiwalentność miała być skonkretyzowana, to musiałaby być znana przede wszystkim korzyść, którą podatnik odnosi z wydatków publicznych państwa.

Rozwiązaniem problemu sprawiedliwości miały być dwie alternatywne reguły:

- opodatkowanie będzie sprawiedliwe wówczas, gdy wysokość ciężaru podatkowego zostanie dostosowana do wysokości ciężarów publicznych państwa, pozostających w związku ochroną podatnika i jego majątku;

<sup>25</sup> G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 46.

– postulat sprawiedliwości może zostać zachowany, gdy wysokość podatku zostanie ukształtowana w zależności od korzyści uzyskanych przez podatnika z działalności państwa.

Żadna z tych dwóch reguł nie może zostać przetransformowana na realnie funkcjonujące zasady opodatkowania. Dlatego teoria ekwiwalencji we współczesnej praktyce podatkowej straciła na znaczeniu<sup>26</sup>.

Dalekim i bardzo luźnym echem tej teorii jest prawidłowość, że obywatele (podatnicy) nie zaakceptują (w akcie wyborczym) programów finansowych i gospodarczych, które nie przyniosą im oczekiwanych korzyści.

3. Obowiązek podatkowy w teorii zdolności płatniczej wywodzi się z faktu przynależności państwowej. Podatnik nie płaci za indywidualne świadczenie (co jest tezą teorii ekwiwalencji), ale za zadania państwa, które służą dobru ogólnemu. Po stronie podatnika nie rodzi się w związku z tym zobowiązanie wzajemne. Sprawiedliwe opodatkowanie to takie, którego ciężar podatkowy odpowiada określonym formalnym zasadom: równości i powszechności. Miarą równości może być indywidualna korzyść utracona w wyniku opodatkowania. Za takim rozumieniem sprawiedliwości opowiada się pozostająca w nurcie zdolności płatniczej teoria ofiary<sup>27</sup>.

Zdolność płatnicza podatnika może być konkretyzowana w inny od wskazanego sposób. Wymaga to zwrócenia uwagi na przedmiot opodatkowania. Powinno być nim dobro, które bezspornie można uznać za główny wskaźnik zdolności płatniczej, urzeczywistniający zarazem postulat sprawiedliwości pionowej i poziomej<sup>28</sup>. Początkowo dobrem tym był majątek, następnie – aż po dzień dzisiejszy – dochód. Ustalenie dochodu dla celów podatkowych może nawiązywać bądź do teorii źródeł, bądź teorii przepływu aktywów netto<sup>29</sup>.

4. Istnieje również koncepcja, w myśl której miarą zdolności płatniczej jest dochód wydatkowany<sup>30</sup>. O ile dochód może służyć w ogóle jako wskaźnik ekonomicznej zdolności płatniczej, to w wypadku podatku od dochodu wydatkowanego pojawia się trudność. O ekonomicznej zdolności podatnika można

---

<sup>26</sup> A. G o m u ł o w i c z, *Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy*. „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”, 1995, z. 1, s. 57 i n.

<sup>27</sup> Tamże.

<sup>28</sup> G o m u ł o w i c z, *Zasada zdolności płatniczej*, s. 23 n.

<sup>29</sup> Na temat pojęcia dochodu szerzej zob. J. Z d z i t o w i e c k i, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 12 n.

<sup>30</sup> N. K a l d o r, *An Expenditure Tax*, London 1955. Cyt. za: G o m u ł o w i c z, *Funkcja trwałej wydajności podatku*, s. 61.

tylko wnioskować albo z rodzaju, albo z wysokości wydatkowanego na konsumpcję dochodu. Może zdarzyć się taka sytuacja, że podatek od dochodów wydatkowanych bardziej obciąża osoby o wysokim udziale w konsumpcji a niskich dochodach, aniżeli osoby o niskim udziale w konsumpcji i wysokich dochodach. Im wyższa jest stawka podatku pośredniego, tym bardziej znaczące jest naruszenie zasady zdolności płatniczej.

Przyjmuje się, iż urzeczywistnienie sprawiedliwości pionowej związane jest z zastosowaniem progresywnej skali podatkowej. Jednakże zbyt stromo przebiegająca progresja nie jest wskazana, albowiem wywołuje paraliżujące efekty opodatkowania, prowadząc do zniszczenia źródła podatku i osłabiając tym samym przyszłą gospodarkę finansową państwa

5. Analiza sformułowanych w doktrynie zasad podatkowych – zwłaszcza sprawiedliwości – ma istotne znaczenie dla konstrukcji aktualnego systemu podatkowego.

Od zasad tych oczekuje się, aby pozwoliły one uporządkować nawet najbardziej skomplikowane instytucje prawa podatkowego, wskazując na modele i sposoby ich ukształtowania. Świadomość istnienia wyrażonych przez zasady możliwości i oczekiwań dotyczących właściwych rozwiązań powinna umożliwić racjonalną pracę legislacyjną. Mają one również znaczenie dla praktyki prawniczej, gdyż odwołuje się ona do nich formułując dyrektywy interpretacyjne przy stosowaniu i wykładni prawa. Zasady podatkowe ujednolicają kryteria obciążenia podatkowego. Dzięki ich realizacji wiele różnych podatków może działać w tych samych kierunkach, uzupełniając się, a przez to przeciwdziałając przekształcaniu się systemu podatkowego w „chaos podatkowy”. Formułowanie zasad podatkowych wydaje się być pożądane, gdyż mogą one wskazywać na te cechy konstrukcyjne podatków, które będą sprzyjały właściwemu ukształtowaniu systemu podatkowego lub których brak powodować będzie niesprawność tego systemu. Regulacje prawnopodatkowe konstruowane wbrew zaleceniom nauki odznaczają się stosunkowo małą stabilnością i ulegają częstym zmianom.

Ocena rozwiązań aktualnie obowiązującego polskiego system podatkowego pod kątem respektowania zasady sprawiedliwości (równości) podatkowej wymaga nie tylko pogłębionej analizy poszczególnych rozwiązań podatkowych obowiązujących we współczesnym polskim prawie podatkowym, ale także historycznego spojrzenia na zasady podatkowe i uwzględnienia dorobku doktryny w podejmowanych pracach legislacyjnych.

## V. PODSUMOWANIE

Duch czasu oddający ideowy klimat danej epoki stanowi uzasadnienie dla ewolucji systemów podatkowych. Zmianom ulegają również poglądy na temat zasad podatkowych. W nauce prawa podatkowego nie było – i nie ma obecnie – zgodności co do pojęcia sprawiedliwości podatkowej i sposobu jej najpełniejszej realizacji. Punktem wyjścia dla rozważań nad zasadą sprawiedliwości była nierówność w traktowaniu podatników wyłączająca spod obciążeń podatkowych pewne grupy społeczne. Jako sprawiedliwe rozumiano opodatkowanie wszystkich obywateli w równym stopniu, proporcjonalnym do ich dochodów.

Od Smithowskiej obiektywności w rozłożeniu systemu podatkowego zmiany w rozumieniu sprawiedliwości posuwały się w kierunku uwzględnienia subiektywnego ciężaru podatkowego. Podczas gdy równość według A. Smitha łączyła się z dwoma koncepcjami: ekwiwalencji korzyści i zdolności płatniczej podatnika, sprawiedliwość w rozumieniu A. Wagnera pojmowana była jako zdolność płatnicza podatnika. Rezygnacja z teorii ekwiwalencji korzyści, a oparcie się jedynie na teorii zdolności podatkowej miało swoje konsekwencje w rozwiązaniach szczegółowych. Nastąpiło odejście od proporcjonalności skali podatkowej na rzecz opodatkowania progresywnego. Umożliwia ono dostosowanie ciężaru podatkowego do indywidualnej sytuacji podatnika. Z tym zagadnieniem należy wiązać również inny problem. Zrezygnowano z neutralności opodatkowania na rzecz wykorzystywania systemu podatkowego do korygowania niesprawiedliwości społecznych. Progresja podatkowa miała stać się sposobem otrzymywania środków płynących z opodatkowania dochodów wysokich i ich redystrybucji w celu zwiększenia świadczeń społecznych na rzecz niżej uposażonych obywateli.

Przejaskrawioną czy wręcz wynaturzoną kontynuację tego nurtu prezentowano w krajach o ustroju tzw. realnego socjalizmu. Głównym celem, jaki stawiano podatkom, była likwidacja nierówności i niesprawiedliwości w socjalistycznym społeczeństwie. Treść tej zasady została wypełniona oczekiwaniami płynącymi z założeń ustrojowych państwa. Nie nazywano już tej zasady sprawiedliwością, lecz klasowością, co – obiektywnie rzecz biorąc – równe było niesprawiedliwości i nierówności. Ten paradoks, w którym „niesprawiedliwość” traktuje się jak „sprawiedliwość”, wypływał z negacji zarówno powszechnego, jak i równego opodatkowania. W konsekwencji realizacja tej socjalistycznej zasady „sprawiedliwości” miała doprowadzić do dyskryminacji i eliminacji pewnych zjawisk niepożądanych w socjalistycznym państwie (np. prywatnych przedsięwzięć w dziedzinie gospodarki).

Ta ponad półwieczna spuścizna doktryny i praktyki wymagała po 1989 r. gruntownych reform, u których podstaw legła zasada sprawiedliwości. Za niewątpliwy sukces tych reform należy uznać wyeliminowanie zasady klasowości z polskiego systemu podatkowego. Traktować to należy tylko jako wstęp do przeprowadzenia dalszych zmian, mających na celu pełną realizację zasady sprawiedliwości.