

Rozdział I. Pojęcie sprawiedliwości a sprawiedliwość podatkowa

§ 1. Wprowadzenie

Z historią opodatkowania nierozzerwalnie związane jest zagadnienie sprawiedliwego opodatkowania¹. Poszukuje się obiektywnych kryteriów, nie tylko dla uzasadnienia obowiązku podatkowego, ale przede wszystkim rozkładu ciężarów podatkowych². W różnych okresach dziejów zagadnienie to nie zawsze było rozważane w procesie stanowienia regulacji podatkowych. Władza publiczna bardziej była zainteresowana efektywnością systemu podatkowego, czyli źródłami finansowania wydatków publicznych. Z kolei adresaci regulacji podatkowych niejednokrotnie subiektywnie pojmowali to pojęcie, zwłaszcza dokonując ocen z punktu widzenia ich bieżącej sytuacji osobistej. Wysokość ciężarów podatkowych wynikała także ze skomplikowanych struktur społecznych, w tym przynależności do odpowiedniej warstwy społeczeństwa, ale także bractw czy cechów, a nawet religii³. Miało to duże znaczenie dla oceny systemu podatkowego w danej epoce.

Można jednak stwierdzić, że sprawiedliwe opodatkowanie było zawsze jednym z kryteriów oceny obowiązków ciężących na podatnikach. Najczęściej odmienne poglądy w tej sprawie mieli ustanawiający te regulacje oraz sami opodatkowani. Naturalna kolizja dobra publicznego i prywatnego zwykle musi prowadzić do subiektywnych ocen. Warto zwrócić uwagę, że różnice w tej oce-

¹ *F.H.M. Grapperhaus*, *Opowieści podatkowe drugiego milenium: opodatkowanie w Europie (1000–2000), Stanach Zjednoczonych Ameryki (1765–1801) i Indiach (1526–1709)*, Toruń 2000, s. 1 i n.

² *A. Gomułowicz*, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 37.

³ *Z. Fedorowicz*, *Historia podatku do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, w: *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998, s. B1 i n.

nie zmieniały się na przestrzeni wieków. Nasze idee sprawiedliwości ewoluują wraz ze zmianami społecznymi i gospodarczymi⁴.

W miarę rozrostu funkcji państwa, a tym samym konieczności finansowania wzmózonych wydatków publicznych, ten konflikt interesów narastał. Rosnące obciążenia publicznoprawne prowadziły nawet do buntów podatkowych, a w ostatnich dwóch wiekach do nasilenia ucieczek od opodatkowania⁵. Doprowadziło to do zmiany charakteru dyskusji na temat sprawiedliwego opodatkowania, która współcześnie koncentruje się w dwóch obszarach. Po pierwsze, jakie są granice opodatkowania w celu finansowania wzmózonych potrzeb wydatkowych podmiotów publicznoprawnych. Po drugie, co chyba najczęściej przewija się w tym dyskursie, jakie rozłożenie ciężarów podatkowych będzie sprawiedliwe.

Jak już zaznaczono we wstępie, celem niniejszej pracy nie jest określenie zasadności finansowania wydatków państwa, w szczególności państwa socjalnego⁶, także konieczności redystrybucji dochodu. Nie można jednak zapominać o poszukiwaniu etycznych podstaw do nakładania rosnących ciężarów podatkowych. Jeżeli podatnicy uznają je za sprawiedliwe, to zwiększa to ich akceptowalność, a tym samym dobrowolne wykonanie tych obowiązków. Zmniejsza także pokusę ucieczki od podatków, zwłaszcza w podatkach dochodowych. Jeżeli nadmierne obciążenia służą pokrywaniu wydatków państwa nieakceptowanych przez część lub większość podatników, to system podatkowy nie będzie oceniany jako sprawiedliwy.

Warto także zaznaczyć wyraźną nieufność obydwu stron stosunku prawnopodatkowego. Władza publiczna ma wątpliwości czy realizując zasadę sprawiedliwego opodatkowania zapewni odpowiednie dochody dla finansowania potrzeb podmiotów publicznych. Z reguły etyka przeszkadza w sprawnym gromadzeniu dochodów⁷. Z kolei podatnik jest nieufny proponowanym rozwiązaniom, bowiem zwykle są one uzasadniane jako realizujące zasadę sprawiedliwości podatkowej, a w rzeczywistości są przejawem arbitralności

⁴ K. Holmes, *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis*, IBFD Doctoral Series 2000, s. 15.

⁵ H. Kuzińska, w: *Ucieczka przed podatkami i kontrola podatkowa* (red. H. Kuzińska), Warszawa 2018, s. 15–24.

⁶ Zob. szerzej: R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, *passim*. W szczególności istotna jest analiza zawarta w rozdz. 3 „Funkcje podatków jako pochodna funkcji państwa i finansów publicznych”.

⁷ A. Gomułowicz, *Podatki*, s. 41; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, Gl. 1997, Nr 5, s. 1 i n.

ustawodawcy lub służą ukrytym celom politycznym bądź zmierzają do zwiększenia dochodów budżetowych.

Zadaniem niniejszego opracowania jest udzielenie odpowiedzi, czy przyjęte kryteria sprawiedliwego opodatkowania są realizowane na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym celu należy jednak ustalić jak najszerzej akceptowane pojęcie „sprawiedliwości”, a w konsekwencji zasady sprawiedliwości podatkowej. Dlatego nie jest konieczne przeprowadzenie kompleksowej analizy pojęcia „sprawiedliwości”. Zakres badawczy nie tylko zostałby znacząco rozszerzony, ale przede wszystkim mogłoby to prowadzić do skoncentrowania dyskursu na wielu wątkach ubocznych w stosunku do określonego celu badawczego. Nie jest nim bowiem prowadzenie dyskusji na temat zasadności istnienia podatku dochodowego, jego funkcji fiskalnych, stymulacyjnych czy redystrybucyjnych, a nawet przyjęcia zasady zdolności płatniczej jako wyznacznika zasady sprawiedliwego opodatkowania. Na potrzeby niniejszej pracy przyjęto pogląd większości doktryny o potrzebie opodatkowania dochodu, a także różnicowania jego poziomu w zależności od sytuacji osobistej podatnika, czyli jego zdolności poniesienia ciężaru podatkowego. W tak określonym modelu podatku dochodowego, analizując poszczególne elementy konstrukcyjne podatku dochodowego, dokonana zostanie ocena realizacji tych zasad. Z tych względów przegląd poglądów dotyczących sprawiedliwości będzie ograniczony do założonych celów opracowania. Służyć to będzie dalszej analizie wyznaczników sprawiedliwego opodatkowania.

§ 2. Pojęcie sprawiedliwości

W filozofii nie ma jednego i spójnego rozumienia sprawiedliwości. Rozważano to pojęcie od dawnych czasów, ale trudno było ustalić jego znaczenie⁸. Ulegało ono zmianom w różnych okresach historycznych, uwarunkowanych odmiennym otoczeniem ekonomicznym, zróżnicowaniem społeczeństwa czy też religii oraz kultur. „Jeśli od wieków toczą się spory o to czym jest sprawiedliwość, to raczej nie dlatego, by sporne było, co w ogólnym zarysie słowo to oznacza [...]. Chodzi w tych sporach o takie określenie istoty sprawiedliwości, by to, co chcemy objąć aprobatą jako sprawiedliwość, znalazło miejsce w obejmowanym przez *definiens* zakresie”⁹.

⁸ Platon, Państwo, Warszawa 2002, s. 186 i n.

⁹ Z. Ziemiński, O pojmowaniu sprawiedliwości, Lublin 1992, s. 16–17.

Pojęcie „sprawiedliwości” jako pewnej idei ma ogromne znaczenie oraz jest wartością, do której od lat odwołują się filozofowie. W starożytności filozofem, który w swoich rozważaniach poświęcił najwięcej miejsca sprawiedliwości, był *Arystoteles*. Wskazywał on, że „sprawiedliwość względem drugiego człowieka jest równością, a niesprawiedliwość nierównością, oczywistym więc jest, że skoro niesprawiedliwość polega na nierównym podziale, sprawiedliwość i to co sprawiedliwe polega na równości we wzajemnych stosunkach”¹⁰. Jego zdaniem to co sprawiedliwe jest równością, to równość proporcjonalna musi być tym co sprawiedliwe¹¹. W „Etyce nikomachejskiej” podkreślił natomiast wieloznaczność pojęcia sprawiedliwości i niesprawiedliwości, wyróżniając aspekt sprawiedliwości w kontekście zgodności z prawem oraz słuszności.

Zdaniem *Arystotelesa* skoro człowiek „co się trzyma prawa, był sprawiedliwy to jasne, że wszystko, co w zgodzie z prawem, jest w pewnym sensie sprawiedliwe; bo co jest ustanowione przez władzę ustawodawczą, to jest zgodne z prawem, i wszystko co podpada pod to pojęcie, nazywamy sprawiedliwym”, z tym zastrzeżeniem, że „wszystko to czyni prawo dobrze, jeśli jest dobrze sformułowane, gorzej zaś – jeżeli zostało naprędce byle jak sklecone”¹². Dodatkowo wyróżniał on jako odrębne kategorie sprawiedliwości sprawiedliwość rozdzielczą oraz wyrównującą. Sprawiedliwość rozdzielczą (dystrybucyjną) odnosi się do rozdzielania pieniędzy, zaszczytów lub innych rzeczy, które mogą być rozdzielone pomiędzy uczestników wspólnoty państwowej. Zakłada ona przyznanie równych udziałów osobom równym i nierównych osobom nierównym. Sam jednak wskazywał, że budzi ona kontrowersje, bowiem czynienie różnicy między ludźmi ma charakter polityczny. Kolejne rządy będą nagradzać różne przymioty jednostek: bogactwo, cnotę czy też wolne urodzenie.

Z kolei sprawiedliwość wyrównująca (komutatywna) pełni natomiast funkcję wyrównującą w stosunkach między ludźmi – uczestnikami wymiany dóbr. W transakcjach wymiennych opłata jest proporcjonalna „nic bowiem nie stoi na przeszkodzie, by to, co wytworzył jeden, było cenniejsze niż to, co wytworzył drugi, w którym to wypadku musi nastąpić wyrównanie”¹³. Zdaniem *Arystotelesa* trzecim rodzajem sprawiedliwości jest sprawiedliwość retribucyjna, która polega na przywróceniu naruszonego przez bezprawne działanie stanu sprawiedliwości przed jej naruszeniem. *Arystoteles* nie miał przy tym

¹⁰ *Arystoteles*, *Etyka wielka*, Warszawa 2010, s. 49.

¹¹ *Ibidem*, s. 50.

¹² *Arystoteles*, *Etyka nikomachejska*, Warszawa 2007, s. 169.

¹³ *Ibidem*, s. 177.

wątpliwości, że sprawiedliwość może zaistnieć tylko we wspólnocie wolnych i równych ludzi, których wzajemne stosunki reguluje prawo.

Warto zwrócić uwagę na wypowiedź R. *Gwiazdowskiego*, który podkreśla, że „idea sprawiedliwości zawsze była związana z rozdzielnictwem i przyznawaniem jakichś praw, a nie zabieraniem komuś, czegoś, co ten ktoś zgodnie z prawem i obowiązującymi zasadami moralności posiada. Zabieranie z definicji nie ma i nie może nic mieć wspólnego ze sprawiedliwością, z wyjątkiem zasad sprawiedliwości retrybtywnej, czyli zmierzającej do naprawienia zła i przywrócenia porządku zachwianego czymś zachowaniem i naruszeniem norm społecznych – prawnych i/lub moralnych”¹⁴. Tym samym można nałożyć sankcję na podatnika, który uzyskał swój dochód w sposób naruszający normy. Nie znajdziemy jednak podstaw do odmiennego opodatkowania osób znajdujących się w takiej samej sytuacji, zwłaszcza gdy im zabieramy to co zdobyli zgodnie z prawem.

Wracając do filozofów starożytności, należy wskazać, że inne stanowisko wobec sprawiedliwości zajmował *Epikur*, stwierdzając, że „nigdy nie istniała sprawiedliwość sama w sobie; sprawiedliwość jest raczej umową zawartą między społecznościami w dowolnym miejscu po to, aby nie wyrządzać ani nie doznawać krzywdy”¹⁵. Z kolei *Platon* wiele rozważań na temat idei sprawiedliwości zawarł w dziele „Państwo”, poświęconym modelowi funkcjonowania państwa idealnego. Jego zdaniem ludzka nierówność jest naturalnym stanem rzeczy, a sprawiedliwością jest wykorzystanie tych nierówności w celu wykonywania prac (na rzecz państwa), do których człowiek ma największe zdolności¹⁶.

Późniejsze teorie sprawiedliwości, formułowane w oświeceniu, akcentowały uniezależnienie jej od czynników religijnych¹⁷. *D. Hume* twierdził, że sprawiedliwość nie wynika z praw natury, a jej treść pochodzi z umiejętności powstałych z przynależności do zbiorowości społecznej. Sprawiedliwość według *D. Hume’a*, podobnie jak wolność, własność, uprawnienia i obowiązki są sztucznie stworzone przez człowieka, aby pogodzić partykularne interesy jednostki z potrzebami większej zbiorowości, np. państwa.

¹⁴ R. *Gwiazdowski*, *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania: pomiędzy progresją a podatkiem liniowym*, Warszawa 2001, s. 26.

¹⁵ L. *Diogenes*, *Żyoty i poglądy słynnych filozofów*, Warszawa 1988, s. 150.

¹⁶ *Platon*, *Państwo*, *passim*.

¹⁷ M. *Maciejewski*, *Rozważania o idei sprawiedliwości*, w: *Prawne, historyczne i doktrynalne aspekty sprawiedliwości* (red. P. *Sadowski*, E. *Kozerska*, A. *Szymański*), Opole 2007, *passim*.

Na niepoprawność przyjmowanych wcześniej (m.in. przez *Arystotelesa czy św. Tomasza*) założeń „każdemu to, co mu się należy” wskazywał natomiast normatywista *H. Kelsen*, który swoją teorię idei sprawiedliwości prezentował w latach 50. XX w. Według niego zasada równości jako przesłanka sprawiedliwości jest oczywistym fałszem, z powodu naturalnego zróżnicowania ludzi, a „nawet prawo – choć dysponuje odpowiednimi instrumentami – nie może zagwarantować w pełni zasady równości, może co najwyżej dążyć do jej zapewnienia”¹⁸. Podnosił także, że kwestia sprawiedliwości zawsze ma miejsce w warunkach wystąpienia konfliktu interesów, których rozwiązanie może nastąpić albo w drodze kompromisu, albo poprzez zaspokojenie roszczeń jednej ze stron przez drugą. Zdaniem *H. Kelsena* analiza formuły *suum cuique* (każdemu to, co mu się należy) prowadzi do tautologii, gdyż może zostać określone jako coś, do czego ma się prawo na mocy obowiązującego porządku prawnego, co oznaczałoby, że każdy porządek prawa pozytywnego odpowiadałby omawianej formule sprawiedliwości¹⁹.

Współcześnie dyskusja na temat sprawiedliwości koncentruje się wokół prac dwóch wielkich filozofów amerykańskich: *J. Rawls’a* oraz *R. Nozick’a*. Pierwszy wyrażał pogląd, że „każda osoba powinna mieć równe prawo do jak najszerzego całościowego systemu równych podstawowych wolności, dającego się pogodzić z równym systemem dla wszystkich”. W swojej „Teorii Sprawiedliwości” *J. Rawls* twierdził, że miara sprawiedliwości mogłaby zostać odkryta przez postawienie pytania „jakie zasady wybrałoby ludzkie, gdyby nie mogli wiedzieć jaką pozycję społeczną mieliby sami zajmować, a więc gdyby znajdowali się za tzw. zasłoną niewiedzy”²⁰. Ta zasłona niewiedzy, według *J. Rawls’a*, miałaby umożliwić jednomyślny wybór konkretnej koncepcji sprawiedliwości. Dlatego zasady sprawiedliwości powinny być przedmiotem pierwotnej ugody społecznej. W koncepcjach utylitarystycznych nic nie zabrania większości maksymalizowania ich satysfakcji, nawet kosztem unieszczęśliwiania innych. Tym samym porządek społeczny jest sprawiedliwy wtedy, gdy umożliwia uzyskanie jak największej satysfakcji przez jak największą liczbę członków danego społeczeństwa. Natomiast zdaniem *J. Rawls’a*, ludzie z góry

¹⁸ *Ibidem*, s. 86.

¹⁹ *M. Zalewska*, Racjonalne koncepcje sprawiedliwości w ocenie *H. Kelsena*, w: *Rozdroża sprawiedliwości we współczesnej myśli filozoficznoprawnej* (red. *B. Wojciechowski, M.J. Golecki*), Toruń 2008, s. 59.

²⁰ *B. Wojciechowski, M.J. Golecki* (red.), *Rozdroża sprawiedliwości we współczesnej myśli filozoficznoprawnej*, Toruń 2008, s. 10.

zgadzają się dostosować własną satysfakcję do przyjętych zasad słuszności. To ta idea ma charakter nadrzędny w stosunku do idei dobra.

Rozwój jest uzależniony od kooperacji między ludźmi. Dlatego, zdaniem *J. Rawls'a*, należy uzgodnić podział jej efektów między kooperantów. Do tego potrzebna jest hipoteza sytuacji pierwotnej (ang. *original position*), dzięki której ludzie pozbawieni wiedzy o swojej pozycji w realnym świecie uzgadniają zasady dystrybucji korzyści powstałych w wyniku kooperacji. Ponieważ ludzie są zwykle zachowawczy, więc w pierwszej kolejności rozważają, co mogą stracić niż co mogą zyskać. Tym samym nie wiedząc w jakiej grupie społecznej by się znaleźli (lepiej czy gorzej uposażonych), wybiorą zasady korzystniejsze dla gorzej sytuowanych.

Jednak *J. Rawls* nie odpowiada na pytanie jak miałyby być uzgodniona ugoda społeczna w realnym świecie, między ludźmi różniącymi się między sobą. Także *R. Dworkin*, analizując teorię *J. Rawls'a*, zadaje wiele pytań dotyczących tego, co się stanie, gdy zasłona niewiedzy opadnie. „Zatem fakt, iż w moim interesie w określonym momencie, w warunkach daleko posuniętej niepewności, leży określony wybór, nie jest dobrym argumentem, który przemawiałby za tym, iż sprawiedliwe jest egzekwowanie ode mnie tego wyboru później, w warunkach daleko większej wiedzy”²¹.

Ważne miejsce w filozofii *J. Rawls'a* zajmowała również problematyka zapewnienia równych szans dostępu każdej jednostki do dóbr pierwotnych. nierówności społeczne i ekonomiczne winny być tak ułożone, aby można było spodziewać się, że będzie to z korzyścią dla każdego. Twierdził on, że sprawiedliwość może zostać zapewniona jedynie pod warunkiem istnienia aparatu państwowego, który umożliwi przenoszenie dóbr od osób pozostających w uprzywilejowanej sytuacji na tych, którzy znajdują się w gorszej sytuacji. Instytucje społeczne winny rozdzielać zasadnicze prawa i obowiązki oraz określać podział korzyści płynących ze społecznej kooperacji. Jego zdaniem jedynie państwo opiekuńcze jest w stanie realizować postulat sprawiedliwości.

W idei sprawiedliwości *J. Rawls'a* nie chodzi o równe traktowanie członków społeczeństwa, ale takie, które zapewni największe korzyści dla społeczeństwa wynikające ze wspólnej kooperacji. W takim rozumieniu sprawiedliwe opodatkowanie odrywa się od zasady ekwiwalencji, ale także może istotnie modyfikować zasady zdolności płatniczej. Ważniejsze stają się korzyści dla każdego członka społeczności, a nie tylko satysfakcja podatnika. Pierwotne rozumienie sprawiedliwości odnoszące się do równego traktowania, w tym

²¹ *R. Dworkin*, *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998, s. 282.

również rozdzielania przywilejów, tracą na znaczeniu. Ważniejsze stają się zasady słuszności pozwalające na jak najszerze korzyści dla społeczeństwa. Wszelkie pierwotne dobra społeczne – wolność i szanse, dochód i bogactwo, mają być rozdzielone równo, chyba że nierówna dystrybucja jest korzystna dla mniej uprzywilejowanych. Jednak *J. Rawls* nie odpowiada na pytania: kto powinien decydować o tej redystrybucji, jak ustalić nierówności i jak je korygować.

Omawiana teoria zakłada istnienie sytuacji pierwotnej, w której osoby za zasłoną niewiedzy, zgadzają się na zasady słuszności. Przedstawia im jednak pewną wizję świata²², w której mogą znaleźć się w gorszej sytuacji. Dlatego jego przesłanie skierowane jest przede wszystkim do osób, które – nie znając swojej sytuacji – powinny wyobrazić sobie gorszą pozycję niż obecnie zajmowana²³. Jednak teoria ta pomija okoliczność, że część jednostek jest skłonna podejmować ryzyko. Zresztą to oni najczęściej odnoszą sukces, są siłą napędową rozwoju. Mieliby jednak redystrybuować swój dochód do gorzej sytuowanych.

Odnosząc się do prezentowanego wcześniej podziału na sprawiedliwość komutatywną i dystrybucyjną, dokonanego przez *Arystotelesa*, można określić doktrynę *J. Rawls'a* jako jedną z najbardziej rozbudowanych i znanych doktryn sprawiedliwości dystrybucyjnej. W opozycji do niej stoją różne doktryny sprawiedliwości komutatywnej, które lansują głównie środowiska neo-liberalne i konserwatywne.

Warto podkreślić, że nawet *J. Rawls* nie był zwolennikiem podatku dochodowego. „Najlepszym systemem podatkowym może być taki, który zawiera proporcjonalny podatek od wydatków, który jest lepszy od podatku dochodowego z punktu widzenia potocznych nakazów sprawiedliwości, ponieważ nakłada obciążenie zależne od tego, ile dana osoba czerpie ze wspólnego zasobu dóbr, a nie od tego, jak duży jest jej wkład”²⁴. W tym kontekście bardzo istotną będzie ocena obowiązujących regulacji podatku dochodowego od osób fizycznych, zwłaszcza w zakresie zasad opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł przychodów. W szczególności konieczna jest odpowiedź na pytanie, czy istnieje uzasadnienie dla odmiennego (z reguły gorszego) traktowania dochodów z pracy najemnej niż działalności gospodarczej czy też kapitału.

W opozycji do poglądów przedstawianych przez *J. Rawls'a* pozostawał inny XX-wieczny filozof – *R. Nozick*. Jako zwolennik państwa minimalnego, uwa-

²² Z. Ziemiński, O pojmowaniu, s. 164.

²³ W. Sadurski, Teoria sprawiedliwości: podstawowe zagadnienia, Warszawa 1988, s. 29 i n.

²⁴ J. Rawls, Teoria sprawiedliwości, Warszawa 2009, s. 383.

żał, że rolą państwa jest ochrona uprawnień jednostki (prawo do życia, wolności i własności), a nie prowadzenie dystrybucji dóbr pomiędzy jednostkami tworzącymi społeczeństwo. Sprawiedliwość oznacza przede wszystkim równość wobec prawa, a to nie oznacza równych dochodów. Każdy ma prawo do korzystania z owoców swojej pracy, ale nie wynika z tego uprawnienie do czerpania pożytków z pracy innych ludzi. Największą niesprawiedliwością jest tym samym identyczne traktowanie ludzi pracowitych i leniwych. Kwestionował on zatem podstawowe kanony różnicowania sprawiedliwości na poziomą i pionową, a tym samym negował istnienie uzasadnienia dla wprowadzania progresji podatkowej.

R. Nozick podkreślał, że: „J. Rawls zwraca się w tej sprawie do ludzi znajdujących się poza sytuacją pierwotną, bądź to do lepiej uposażonych, bądź to do czytelników, aby przekonać ich, że zasada dyferencji, którą wyprowadza z systemu pierwotnego, jest sprawiedliwa”²⁵. Jednak oni patrzą przez pryzmat własnej sytuacji. W konsekwencji z *J. Rawls'em* zgadzają się najczęściej tylko ci, którzy mają podobne przekonania leżące u podstaw jego doktryny.

Doktryna R. Nozick'a jest doktryną sprawiedliwości historycznej, dla której decydujące znaczenie ma sposób, w jaki doszło do dystrybucji. Zgodnie z jego poglądami, „wszystko, co powstaje ze sprawiedliwej sytuacji w wyniku sprawiedliwych kroków, samo jest sprawiedliwe”²⁶. Poszczególni ludzie nabywają swoje udziały w bogactwie na podstawie wielu zróżnicowanych czynników. Mogą to być dochody z pracy, inwestycji, ze świadczonych usług, ale także z wygranych w grach hazardowych czy też z otrzymanych prezentów od wielbicieli. Podstawą do takiego transferu bogactwa jest wolność ludzi w przekazywaniu swoich udziałów. Dlatego:

1. Osoba, która nabywa udział w sposób zgodny z zasadą sprawiedliwości nabywania, jest uprawniona do posiadania tego udziału.
2. Osoba, która w sposób zgodny z zasadą sprawiedliwości transferu nabywa udział od kogoś, kto jest uprawniony do posiadania tego udziału, jest uprawniona do posiadania tego udziału.
3. Nikt nie jest uprawniony do posiadania udziału, z wyjątkiem tych, którzy weszli w jego posiadanie na mocy (wielokrotnego) zastosowania zasad 1 i 2²⁷.

²⁵ *Ibidem*, s. 233.

²⁶ R. Nozick, *Anarchia, państwo i utopia*, Warszawa 1999, s. 187.

²⁷ *Ibidem*, s. 183.

R. Nozick podkreślał zwłaszcza, że „opodatkowanie zapłaty za pracę stoi na równi z pracą przymusową. Zabieranie zapłaty za n godzin przypomina zabieranie komuś n godzin; jest niby zmuszanie kogoś do pracy przez n godzin dla nie swoich celów. Inni uważają tę tezę za absurdalną. Lecz nawet oni sprzeciwiliby się przymuszaniu bezrobotnych hipisów do pracy pięć godzin w tygodniu na rzecz potrzebujących. Ale system, który zapiera płacę za te pięć godzin pracy w postaci podatku, nie wydaje im się podobny do takiego systemu”²⁸. Ten sposób myślenia, a właściwie pomijania tego porównania, jest charakterystyczny dla większości teoretyków oraz polityków wrażliwych społecznie²⁹. Uznają oni za sprawiedliwe zabór wynagrodzenia jednostki celem redystrybucji dochodu, ale nie zgadzają się na pracę przymusową.

Rozważania na temat sprawiedliwości podatkowej można znaleźć również na gruncie katolickiej nauki społecznej. Zgodnie z naukami Kościoła Katolickiego, sprawiedliwość jest jedną z cech kardynalnych (obok męstwa, roztropności i umiarkowania)³⁰. Samo pojęcie sprawiedliwości, którym posługuje się Kościół Katolicki w swoich naukach, wywodzi się natomiast z nauk *Arystotelesa* oraz czerpiącego z jego dorobku, *św. Tomasza z Akwinu*. Ten ostatni wskazywał, że pojęcie „sprawiedliwości” wiąże się z odpowiednią alokacją dochodów i redystrybucją, a tym samym każdemu powinno zostać oddane to, co mu się należy³¹. *Św. Tomasz* określił „sprawiedliwość” jako sprawność wprowadzania porządku w stosunkach międzyludzkich, ponieważ wprowadza ona wyrównania wobec innych osób.

Wyróżniał on sprawiedliwość zamienną, rozdzielczą i prawną. Pierwsza opiera się na zasadzie równości, gdyż żaden człowiek nie może przypisywać sobie większych uprawnień od innych. Przykładem może być wymiana handlowa, w której świadczenia powinny być adekwatne. „Sprawiedliwość prawna” reguluje stosunek jednostki do społeczeństwa, określając obowiązki jednostki wobec społeczeństwa i prawa zbiorowości wobec jednostki.

Ze względu na zakres badawczy niniejszej rozprawy, największe znaczenie w filozofii *św. Tomasza* ma wyróżnienie „sprawiedliwości rozdzielczej”, która reguluje powinności jednostki wobec państwa czy innej wspólnoty i określa, w jaki sposób dobro społeczne ma być rozdzielane między jednostki. Jako jeden z pierwszych wskazywał on na niesprawiedliwość w nakładanych obo-

²⁸ *Ibidem*, s. 202–203.

²⁹ R. Gwiazdowski, Podatek progresywny, s. 292.

³⁰ *Ibidem*, s. 305.

³¹ M. Mróz, Człowiek w dynamizmie cnoty: aktualność aretologii *św. Tomasza z Akwinu* w świetle pytania o podstawy moralności chrześcijańskiej, Toruń 2001, s. 416.

wiązkach. Kwintesencją jego rozumienia sprawiedliwości jest sentencja cytowana na pierwszej stronie opracowania: „Jeżeli panujący wymuszają przy użyciu przemocy coś w sposób niewłaściwy, to jest to rabunek, taki sam jak rozbój na drodze”.

Należy także zaznaczyć, że bez względu na przyjmowane podejście do prawa własności w teoriach konsekwencjonalnych bądź deontologicznych, a tym samym czy podatki są ograniczeniem tego prawa, czy też częścią nowoczesnego systemu prawa własności³², nie akceptuje się naruszania innych praw i wolności obywatelskich, w tym zwłaszcza równości.

Reasumując tę część rozważań, możemy przyjąć, że doktryny sprawiedliwości dystrybutywnej uznają konieczność świadomego rozdziału dóbr społecznych, w myśl przyjętej wizji moralnej społeczeństwa. Zakładają one możliwość osiągnięcia porozumienia społecznego wokół fundamentalnych zasad tak pojmowanej sprawiedliwości. Natomiast doktryny sprawiedliwości kumulatywnej negują celowość, a nawet możliwość takiego modelowania struktur społecznych. Ze względu na zbyt duże zróżnicowanie jednostek kwestionują one możliwość konsensusu wokół innego pojmowania sprawiedliwości niż równość wobec prawa. Pierwsze można określić jako egalitarne, a drugie – właśnie odrzucając egalitaryzm – uznają jedynie równość wobec prawa³³.

Należy zatem podkreślić, że nie jest możliwe stworzenie jednej ogólnej teorii sprawiedliwości, która uwzględniałaby wszystkie zmienne. W szczególności poszczególne teorie zwykle mają problemy z wykazaniem ich zasadności na poziomie mikro-sytuacji. Zróżnicowanie jednostek może się znacząco różnić w zależności od bardzo wielu czynników. „Osoba 1 może mieć więcej użyteczności niż 2 i 3, osoba 2 więcej dochodu niż 1 i 3, natomiast osoba 3 może zrobić wiele rzeczy, których 1 i 2 zrobić nie mogą”³⁴. Z takimi sytuacjami mamy właśnie do czynienia, gdy konfrontujemy założenia sprawiedliwego opodatkowania z konkretnymi rozwiązaniami, a tym samym mikro-sytuacjami. Zagadnienie to będzie wielokrotnie poruszane w dalszej części pracy, w trakcie analizy poszczególnych rozwiązań podatku dochodowego od osób fizycznych. Konieczne jest jednak zaznaczenie, że samo kryterium dochodu (abstrahując jak został obliczony dla danego źródła przychodów) nie jest wystarczającą podstawą dla różnicowania opodatkowania. Nie uwzględnia bowiem osobistej sytuacji jednostki (rodziny).

³² L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford 2002, s. 44 i n.

³³ W. Sadurski, *Neoliberalny system wartości politycznych*, Warszawa 1980, s. 245.

³⁴ A. Sen, *Nierówności. Dalsze rozważania*, Kraków 2000, s. 42.

Analizując poglądy dotyczące idei sprawiedliwości, nie sposób nie zauważyć, że rozumienie tego pojęcia ewoluuje wraz ze zmianą m.in. ustrojów społeczno-gospodarczych³⁵ czy formułowanymi wizjami „idealnego państwa”³⁶ i zakresu jego zadań³⁷. Jednakże, pomimo pojawiających się licznych nurtów filozoficznych czy religijnych odwołujących się do idei sprawiedliwości, należy podkreślić zgodne odwoływanie się do niej jako do pewnej wartości prawa czy stosunków społecznych. Można łatwo zauważyć, że z zasady sprawiedliwości wyewoluowało wiele zasad prawa, które współcześnie uznawane są za fundamenty tworzenia i funkcjonowania systemów prawnych.

W większości prezentowanych teorii sprawiedliwości, jedynie zasadniczych wątpliwości nie budzi reguła, mówiąca, aby jednakowo traktować ludzi³⁸. Powstaje jednak pytanie, czy wszystkie jednostki należy traktować tak samo, bez względu na ich sytuację. Już *Arystoteles* wskazywał, że tym samym regułom powinni podlegać ludzie do siebie podobni. Dlatego większość autorów analizujących pojęcie „sprawiedliwości” zgadza się, że należy jednakowo traktować jednostki należące do tej samej kategorii³⁹. Będzie to zatem równość wobec prawa, ale także równość szans. Ma to umożliwić każdej jednostce takie same szanse na najwyższym szczeblu drabiny społecznej⁴⁰. Tym samym nie chodzi o to, aby każdy posiadał tyle samo, ale miał równe prawo do korzystania ze swojej pracy i własności⁴¹.

§ 3. Czynniki wpływające na ocenę sprawiedliwości podatkowej

Sformułowanie sprawiedliwości jako równości wobec prawa nie rozwiązuje zasadniczych problemów. Ten poziom ogólności nie wskazuje bowiem,

³⁵ Pisano o tym już w okresie międzywojennym. Zob. m.in. *R. Rybarski*, Nauka skarbowości, 1935, *passim*; *A. Krzyżanowski*, Nauka skarbowości, Poznań 1923, *passim*.

³⁶ *J. Zdzitowiecki*, Faszyzm i włoski system podatkowy, Poznań 1937, *passim*.

³⁷ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, t. I, Köln 2000, s. 241.

³⁸ *Ch. Perelman*, O sprawiedliwości, Warszawa 1959, s. 29.

³⁹ *Z. Ziemiński*, Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne, Warszawa 1996, *passim*; *Ch. Perelman*, O sprawiedliwości, *passim*.

⁴⁰ *W. Lang, J. Wróblewski*, Sprawiedliwość społeczna i nieposłuszeństwo obywatelskie w doktrynie politycznej USA, Warszawa 1984, s. 27.

⁴¹ *R. Gwiazdowski*, Równość i (nie) sprawiedliwość. Dlaczego Piketty nie lubi bogatych?, Warszawa 2016, s. 54.

co należy rozumieć przez równe traktowanie, a tym bardziej w jaki sposób należy określać zasady podziału na różne kategorie⁴². Przenosząc to na regułę prawną, należałoby uznać, że sprawiedliwa norma identycznie traktuje adresatów w takiej samej sytuacji. Dalsze rozwinięcie tej zasady musi następować już na gruncie poszczególnych gałęzi prawa. Pozostaje kwestią otwartą, kto ma ustalić zasady podziałów działowych i według jakich kryteriów.

Uprowadzając niejako dalsze rozważania, można zastanowić się, dlaczego dochód ma być tym kryterium pozwalającym na odmienne traktowanie, ale także jak normatywnie kształtować zasady jego opodatkowania. W szczególności istotne jest ustalanie odmiennych zasad kształtujących jego wysokość, a następnie stawek podatkowych oraz możliwości stosowania różnych preferencyjnych form opodatkowania. Nawet zakładając, że regulacje podatkowe realizują zasady równego traktowania tych samych kategorii działowych, to nadal pozostanie ustalenie, czy uwzględniają one sytuację osobistą podatnika (np. rodzinną, zdrowotną).

Prowadzone w dalszej części opracowania analizy będą dotyczyć jedynie sprawiedliwości obiektywnej, a nie tego, czy w odczuciu społecznym podatki są sprawiedliwe (sprawiedliwość subiektywna)⁴³. Ocena sprawiedliwego opodatkowania dokonywana przez „zwykłych” podatników może znacząco różnić się od oceny ekspertów⁴⁴. Podatnik ocenia poziom swoich świadczeń podatkowych, ale także porównuje obciążenia innych jednostek, zwłaszcza gdy znajdują się oni w podobnej sytuacji⁴⁵. Najłatwiej obliczyć te różnice w przypadku podatków bezpośrednich. Jeżeli jednak podatek ten jest pobierany za pośrednictwem płatnika (zwłaszcza z tytułu umowy o pracę), różnice nie są łatwo zauważalne. Jeszcze trudniej byłoby mu obliczyć łączne obciążenie daninami publicznoprawnymi, zwłaszcza gdy podatki są pobierane w cenie nabywanych towarów i usług (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy). Dodatkowo obliczenia te komplikuje przerzucalność podatków, w tym także podatków dochodowych⁴⁶. Z tych względów najłatwiej porównać obciążenia docho-

⁴² L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership*, s. 163 i n.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 12–13.

⁴³ T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, *Przegl.Pod.* 1996, Nr 5, s. 3.

⁴⁴ S.M. Sheffrin, *Tax fairness and folk justice*, Nowy Jork 2013, s. 2.

⁴⁵ R. Sowiński, *Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania* zjawisku, Poznań 2009, s. 70–74.

⁴⁶ A. Krzyżanowski, *Ogólne zasady przerzucania podatków*, *Ekonomista* 1922, s. 14 i n.; F. Zweig, *Przerzucanie podatków*, Kraków 1923, *passim*.

dów z tego samego źródła przychodów (np. z umowy o dzieło z prawem do rozliczania zryczałtowanych kosztów 50%).

Jeżeli znaczna część społeczeństwa będzie oceniała system podatkowy jako sprawiedliwy to będziemy mieć do czynienia ze sprawiedliwością subiektywną⁴⁷, co może mieć znaczenie dla akceptowalności obciążeń podatkowych. Jednak dla jej obiektywnego wymiaru potrzebujemy spełnienia podstawowych założeń dla systemu podatkowego, przede wszystkim zgodności z zasadą równości i powszechności opodatkowania⁴⁸. Trudno zbadać sprawiedliwość subiektywną, są to bardziej studia socjologiczne, jak podatnicy postrzegają system podatkowy⁴⁹. Dlatego niniejsza praca odnosi się do oceny regulacji polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w aspekcie sprawiedliwości podatkowej obiektywnej.

Jak wynika z powyższego przeglądu, na przestrzeni wieków posługiwano się różnymi znaczeniami pojęcia „sprawiedliwość”, co może wskazywać na nieistotność treści tego terminu⁵⁰. Nie oznacza to, że można kształtować rozkład ciężarów podatkowych w sposób całkowicie dowolny. Zasada sprawiedliwości podatkowej musi zatem być w dalszym ciągu uwzględniana w procesie tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Gdyby przestała ona odgrywać należną jej rolę, to zbędne byłyby dalsze badania nad systemem podatkowym⁵¹.

Jak już wskazywano, dyskusja o zasadzie sprawiedliwości podatkowej zawsze będzie naznaczona ideologią osoby formułującej koncepcję tejże zasady⁵². Próbując dokonać obiektywnej oceny systemu podatkowego, należy mieć na uwadze, że będzie ona zgodna z subiektywną oceną takiej osoby. Dlatego nie można mówić o powszechnie akceptowanej formule zasady sprawiedliwości podatkowej. Tym bardziej że nie jest ona jedynie normatywnym standardem⁵³. Nie chodzi tylko o to, jak projektodawcy oceniają stosowane regulacje. W opinii obywateli, zwłaszcza podatników, opodatkowanie powinno być

⁴⁷ T. Famulska, *Sprawiedliwość*, s. 3 i n.

⁴⁸ A. Walasik, Czynniki określające progresywność opodatkowania dochodów osobistych, RPEiS 2003, Nr 1, s. 148 i n.

⁴⁹ Zob. T. Sommer, *Czy można usprawiedliwić podatki?*, Warszawa 2006, *passim*.

⁵⁰ H. Kelsen, *What Is Justice?: Justice, Law, and Politics in the Mirror of Science: Collected Essays*, Oakland 1957, *passim*.

⁵¹ K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis: Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981, s. 4.

⁵² A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwości opodatkowania*, TRP 2013, s. 16.

⁵³ K. Scheve, D. Stasavage, *Taxing the Rich. A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, Princeton 2016, s. 4.

sprawiedliwe. Przy tym rzadko kiedy podatnicy posiadają wystarczający zasób wiedzy i doświadczenia, aby ocenić, czy konkretne rozwiązania są sprawiedliwe. Dlatego ich oceny najczęściej dotyczą norm oddziaływających na ich sytuację: kwota wolna od opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe, stawki podatkowe itp.

Należy także pamiętać, że zasady sformułowane w określonych warunkach polityczno-społecznych nie zawsze muszą być adekwatne do współczesnych realiów. Z tego powodu wiele idei sformułowanych w XVIII i XIX w., kiedy nie istniał podatek dochodowy, a po jego wprowadzeniu nie wprowadzono progresywnego opodatkowania, nie można dzisiaj przywoływać bez adaptacji do współczesnych systemów opodatkowania dochodu. Chyba że jest to wygodne dla udowodnienia tezy, że podatki dochodowe istniały od zawsze, a nawet nie można wyobrazić sobie innego opodatkowania niż progresywne⁵⁴.

Idea sprawiedliwości bardziej zależy od poglądów filozoficznych, politycznych i ekonomicznych danego autora niż od zewnętrznych czynników właściwych dla danej epoki. Dlatego każda wypowiedź współczesnego przedstawiciela doktryny prawa podatkowego będzie naznaczona jego osobistym światopoglądem. Spotkamy zatem opinie o obowiązku państwa wyrównywania nierówności, wkraczania w podział dóbr (dochodów), redystrybucyjnej funkcji podatku dochodowego. Co interesujące, w licznych przypadkach ta ostatnia funkcja staje się ważniejsza niż podstawowy cel nakładania podatków – gromadzenie dochodów publicznych (funkcja fiskalna). Prowadzić to będzie do przyjmowania zasady zdolności płatniczej z silnym akcentowaniem nierównego opodatkowania nierównego dochodu, jako podstawy sprawiedliwego opodatkowania. W konsekwencji jako realizację sprawiedliwego opodatkowania uznaje się progresję podatkową.

Nie można zatem ukrywać, że sprawiedliwość podatkowa rozumiana jako prawo do jednostronnego ustanawiania przez państwo obowiązków redystrybucji zależy od przyjętych założeń. Jeżeli społeczeństwo wierzy, że wysiłki każdego obywatela determinują jego dochód, z którego winien w pełni korzystać, to wybiera niskie podatki, a tym samym realizowane są nieliczne transfery redystrybucyjne⁵⁵. Przeciwnie jeżeli społeczeństwo uważa, że szczęście, urodzenie, znajomości i korupcja determinują dochody, to wybiera wysokie podatki

⁵⁴ Szerzej: A. *Mariański*, Krótka historia opodatkowania dochodu, KPP 2018, Nr 3, s. 9–26.

⁵⁵ A. *Alesina*, G.-M. *Angeletos*, Fairness and Redistribution, w: Fairness in Law and Economics (red. L.A. *Fennell*, R.H. *McAdams*), Camberley 2013, s. 960.