



Jolanta Szolno-Koguc

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej
Wydział Ekonomiczny
Katedra Finansów Publicznych
jszolno@hektor.umcs.lublin.pl

DYLEMATY SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ – RÓWNOŚĆ I POWSZECHNOŚĆ OPODATKOWANIA A PRZYWILEJE PODATKOWE

Streszczenie: Celem artykułu jest wskazanie istoty sprawiedliwości podatkowej w kontekście spełnienia zasad powszechności i równości, ale również problemu stosowania przywilejów podatkowych. Kluczowy rozważany dylemat dotyczy zasadniczego konfliktu interesów, jaki pojawia się w sytuacji podatkowej: interes finansowy państwa a interes podatnika.

Słowa kluczowe: podatki, system podatkowy, sprawiedliwość podatkowa, przywileje podatkowe.

Wprowadzenie

Państwo, chcąc realizować różnorodne cele i zadania, musi posiadać na to środki finansowe. Poprzez podatki sięga zatem do dochodów swoich obywateli. Nierzadko tak w rozważaniach teoretycznych, jak przy wdrażaniu rozwiązań podatkowych w praktyce, eksponowany jest dylemat, czy najważniejsza jest ich efektywność, czy także i w jakim zakresie istotna jest sprawiedliwość. Podatek efektywny sprzyja rozwojowi gospodarczemu, zapewnia stabilne źródło dochodów publicznych. Czy jednocześnie powinien być sprawiedliwy? I co to znaczy sprawiedliwy podatek – czy możliwa jest konstrukcja sprawiedliwego systemu podatkowego? W niniejszym artykule podjęta została próba weryfikacji wspomnianego dylematu zarówno w kontekście rozumienia istoty sprawiedliwości podatkowej przez pryzmat równości i powszechności opodatkowania, jak i znaczenia przywilejów podatkowych jako respektowania, czy też przeciwnie, naruszania postulatu sprawiedliwości. Rozważania mają charakter teoretyczny, opierają się na studiach literatury przedmiotu oraz analizie koncepcyjnej współczesnego ujęcia sprawiedliwego opodatkowania.

1. Idea sprawiedliwości w podatkach

Pojęcie sprawiedliwości dotyczy zagadnień etycznych, bardzo silnie wiąże się z kwestiami społecznymi i ekonomicznymi. Sprawiedliwość jest różnie pojmowana w nauce, w zależności od dziedziny badań eksponowane są czynniki religijne, moralne i społeczne [Ziemiński, 1992; Rawls, 1994]. W doktrynie podatkowej, przy rozpatrywaniu istoty sprawiedliwości, także brany jest pod uwagę aspekt moralno-etyczny, rozważaniom poddawana jest etyczna norma postępowania. Takie podejście ukształtowało się pod wpływem tradycji prawniczej, według której sprawiedliwość wyraża się w odpowiednio równym traktowaniu w jednakowych sytuacjach. Już Arystoteles [2007] wskazywał, że sprawiedliwość stanowi cnotę ducha, która pozwala na osiągnięcie harmonii. Stosowanie sprawiedliwości w relacjach międzyludzkich pozwala na współpracę całego społeczeństwa w strukturach państwa.

Idea sprawiedliwości pokazuje, jak należy rozwiązywać konflikty między różnymi interesami, zwłaszcza między interesem obywatela-podatnika a interesem państwa. Sprawiedliwość w podatkach wynika z samej istoty prawa, stąd też jest podstawą budowy systemu podatkowego [Gomułowicz, 1995]. Nie tylko prowadzi do legitymizowania władzy ustawodawczej, ale także sprzyja kształtowaniu pożądanych postaw podatników. Państwo pragnie nałożyć podatek w takiej wysokości, aby zapewnić sobie środki na realizację zadań publicznych. Rozwój cywilizacyjny prowadzi do wzrostu zadań państwa, tym samym zwiększają się jego potrzeby wydatkowe. Gdy wydatki nie znajdują wystarczającego pokrycia w dochodach, władza publiczna decyduje się na podnoszenie podatków¹. Naturalną granicą opodatkowania z jednej strony są zatem potrzeby pieniężne państwa, z drugiej zaś zdolności płatnicze podatników [Łączkowski, 1992, s. 119]. Ustanawiając podatki, ustawodawca wkracza w dziedzinę praw podmiotowych, sięgając do prawa własności. Kształt systemu podatkowego powinien uwzględniać ekonomiczne prawa jednostki, które we współczesnych demokracjach urastają do rangi norm konstytucyjnych [Gomułowicz, 2013, s. 42-43]. Prawa i wolności ekonomiczne jednostki, które uznaje się za ważne z etycznego punktu widzenia, muszą obowiązywać również w sferze danin publicznych. Racjonalny system podatkowy powinien zatem uwzględniać jednocześnie wymóg sprawnej realizacji funkcji fiskalnej wraz z przestrzeganiem reguł właściwego rozłożenia podatków. Nierzadko w normie sprawiedliwości szuka się uzasadnienia dla konieczności nakładania podatków.

¹ W zamiarze sfinansowania zwiększonych wydatków państwo albo zwiększa obciążenia podatkowe dzisiejszych podatników, albo poprzez dług publiczny sięga do dochodów przyszłych podatników.

Sprawiedliwe opodatkowanie jest kwestią, która budzi najwięcej emocji we współczesnej nauce podatków, ale też w dyskusjach politycznych i wśród podatników. Osiągnięcie sprawiedliwości podatkowej nie jest łatwe; nie istnieją uniwersalne metody oraz sposoby jej realizacji. Najbardziej nawet szczytne zamierzenia ustawodawcy mogą nie zostać (i nierzadko w praktyce nie zostają) odebrane w oczekiwany sposób przez wszystkich podatników. Część z nich zawsze będzie uważała, że została potraktowana niesprawiedliwie [Głuchowski, 1999, s. 45]. W literaturze wyodrębnia się sprawiedliwość subiektywną (spostrzeganą), opartą na założeniach psychologii ekonomicznej, oraz sprawiedliwość obiektywną, wywodzącą się z teorii ekonomii i finansów [Famulska, 1996]. Najczęściej sprawiedliwe opodatkowanie rozumie się jako powszechne, a przede wszystkim obciążenie różnych grup społecznych winno być adekwatne do osiągniętych dochodów.

2. Pozorna czy faktyczna sprzeczność interesów podatników i państwa?

Mimo poszukiwań tak w teorii, jak i w praktyce, nie znaleziono sposobu rozwiązania odwiecznego dylematu pomiędzy władzą oczekującą wysokich wpływów podatkowych a podatnikami chcącymi uniknąć płacenia podatków. W prawodawstwie podatkowym etyczna norma sprawiedliwego opodatkowania powoduje problemy, które wynikają przede wszystkim z braku zaufania do samej idei [Gomułowicz, 2001, s. 13]. Z jednej bowiem strony etyka jest ważna, kształtuje mentalność i moralność podatkową, a w konsekwencji respektowanie obowiązku podatkowego. Z drugiej zaś ustawodawca musi pogodzić etykę z twardym celem fiskalnym. Konflikt interesów ochrony dobra publicznego i dobra jednostki nie może jednak prowadzić do uznania, że dobro publiczne stoi ponad i przed interesem jednostki.

Względy sprawiedliwości nie sprzeciwiają się opodatkowaniu, ale jego treść nie może przekroczyć granicy zdolności płatniczej. Przekroczenie granicy zdolności płatniczej podatnika prowadzi bowiem do nieefektywności, a co za tym idzie nieracjonalności systemu podatkowego. Zapotrzebowanie państwa na dochody nie może usprawiedliwiać opodatkowania sprzecznego ze sprawiedliwością [Gomułowicz, 2001, s. 16]. Osiągnięcie zbieżności pomiędzy podatkiem, który może być przez podatnika uiszczony, gdyż posiada on odpowiednią zdolność płatniczą, a wysokością podatku nałożonego, stałoby się opodatkowaniem zarówno skutecznym, jak i efektywnym. Bezdyskusyjna wydaje się teza, że każdy powinien przekazywać sprawiedliwie określony podatek na realizację zadań

państwa. Przy kształtowaniu konstrukcji podatków kluczowy jest interes finansowy państwa, ale nie może być on traktowany jako okoliczność wykluczająca stosowanie zasady sprawiedliwości.

Warto zauważyć, iż konflikt interesów istnieje nie tylko pomiędzy państwem, ale także pomiędzy podatnikami. Jeden podmiot nie może odnosić korzyści kosztem drugiego. Sprawiedliwość dotyczy zatem nie tylko kwestii rozdzielenia podatków (ciężarów podatkowych), ale też korzyści osiąganych ze świadczeń uzyskiwanych dzięki aktywności państwa. Kwestie te powinny być zawsze łącznie uwzględniane przy ustalaniu sprawiedliwego opodatkowania [Gliniecka i Harasimowicz, 1997]. W sytuacji gdy zarówno podatek, jak i partycypacja w korzyściach nie są przez podatnika akceptowane, podatek uznawany jest za niesprawiedliwy.

Jeden z ważnych dylematów opodatkowania stanowi proporcja między podatkiem bezpośrednim a pośrednim. Przy opodatkowaniu bezpośrednim podatnik jest świadomy wysokości nakładanego na niego obciążenia. Zaś podatek pośredni zazwyczaj jest wydajniejszy, pewniejszy i łatwiejszy w poborze niż podatek bezpośredni, tym samym wywołuje mniejszy opór podatkowy, jednak może i nierzadko w praktyce skutkuje niesprawiedliwym rozkładem ciężaru opodatkowania, pogłębianym dodatkowo przez zjawisko przerzucalności podatku.

3. Sprawiedliwość pozioma i pionowa

Obiektywną sprawiedliwość podatkową można rozważać w ujęciach pionowym i poziomym. Idea sprawiedliwości poziomej łączy się ściśle z zasadami równości oraz powszechności opodatkowania, nazywana bywa też sprawiedliwością redystrybutywną. W aspekcie materialnym tak rozumiana sprawiedliwość podatkowa zawiera się w postulacie ekwiwalencji oraz zdolności płatniczej. Zgodnie z regułą ekwiwalencji świadczenia podatników na rzecz państwa powinny być ekwiwalentne do wartości przez nich otrzymywanych w postaci dóbr i usług świadczonych przez władze [Gomułowicz, 2001, s. 28]. Uwzględniając immanentną cechę nieodpłatności podatków, wspomniana ekwiwalencja oznacza w swojej istocie wykorzystanie w celu zbiorowym zasobów osiąganych poprzez podatki. Państwo świadczące dobra i usługi publiczne wobec obywateli powinno zapewniać efektywność ponoszonych wydatków budżetowych na ten cel, a także jakość świadczonych usług publicznych względem obywateli. Zasada zdolności płatniczej zakłada, że ciężar podatkowy powinien zostać rozłożony równo pomiędzy jednostkami funkcjonującymi w społeczeństwie, w taki sposób,

aby uwzględnić indywidualne możliwości ekonomiczno-finansowe poszczególnych obywateli. W aspekcie fiskalnym sprawiedliwość pozioma oznacza takie samo opodatkowanie jednostek. Jej egzemplifikacją jest zastosowanie w opodatkowaniu stosunkowo niskiej, proporcjonalnej stawki liniowej przy szerokiej bazie podatkowej [Stiglitz, 2004, s. 565-567].

Pojęcie sprawiedliwości jest nierzadko traktowane jako synonim równości. Przestrzeganie zasady równości opodatkowania prowadzi do aprobaty społecznej dla opodatkowania. Sprawiedliwość pozioma jednakowo traktuje jednostki identyczne pod pewnymi względami. Warto wskazać przy tym na pewną kontrowersyjność zasady równości wobec niedookreślenia samego pojęcia, braku wystarczająco zobiektywizowanych kryteriów określających równość. Stąd zamiast postulatów równości nierzadko eksponuje się kwestie równomierności. Równomierność jest regułą zalecającą tak samo traktować wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych okolicznościach, istotnych warunkach². Zasada równomierności opodatkowania wyraża zatem konieczność równomiernego rozłożenia ciężarów podatkowych odpowiednio do zdolności płatniczej podatników. Mamy tu do czynienia ze względną (relatywną) równością opodatkowania. W praktyce, zwłaszcza orzeczniczej, można spotkać podejście, iż wszystkie podmioty, które charakteryzują się daną cechą istotną w równym stopniu, powinny być traktowane równo, według jednakowej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących czy faworyzujących. Takie podejście oznacza jednocześnie dopuszczalność zróżnicowania sytuacji prawnej różnych podmiotów. Jako odstępstwo od zasady równości traktowana jest dopiero sytuacja, gdy dana regulacja prawna inaczej traktuje adresatów, odznaczających się określoną wspólną cechą.

Poza tym warto zwrócić uwagę na jeszcze inny wymiar równości czy równomierności podatkowej. Podatek nierzadko traktowany jest przez obywateli jako swoista opłata dla państwa za ich ochronę. W tym znaczeniu chodzi o ustanowienie obciążenia podatkowego relatywnie do dochodów, jakie uzyskuje jednostka pod opieką państwa. Im państwo stwarza lepsze warunki do wzbogacania się, tym większe z tego tytułu powinny być płacone podatki.

Problem sprawiedliwości opodatkowania pod względem proceduralnym to forma i zasady legislacji podatkowej. W celu respektowania sprawiedliwości podatkowej należy zapewnić powszechność opodatkowania. W państwach prawnych powszechność opodatkowania staje się obecnie zasadą konstytucyjną. Powszechność obowiązku podatkowego wynika z tego, że wszyscy muszą dbać

² Równość to jednakowość; wypływa z przeświadczenia, że wszyscy są równi i powinni być tak samo traktowani (egalitaryzm). Równomierność natomiast bierze pod uwagę różne okoliczności. Interesujące rozważania filozoficzne w tym kontekście prowadzi T.A. Michaud [2009].

o państwo, uczestniczyć w finansowaniu wspólnych potrzeb [Gliniecka i Hara-simowicz, 1995].

Powszechność opodatkowania, oprócz podmiotowego, ma również aspekt przedmiotowy. Zgodnie z prawem powszechnie obowiązującym każdy uczestniczy, stosownie do zdolności płatniczej, w pokrywaniu wydatków publicznych. Powszechność opodatkowania polega na tym, że wszystkie podmioty powinny być zobowiązane do zapłacenia podatku, jeżeli w ich przypadku zostanie spełniona jedna z ustanowionych przez prawo okoliczności opodatkowania. Jednak ciężar podatkowy powinien być tak rozłożony, aby podatnik miał zdolność do jego poniesienia.

O powszechności opodatkowania można mówić w ujęciu szerokim, czyli w odniesieniu do podatków w ogóle, oraz w ujęciu wąskim, ograniczonym do poszczególnych podatków. W ujęciu szerokim powszechność opodatkowania wyraża się w postulacie, zgodnie z którym wszystkie podmioty powinny łożyć na pokrywanie wspólnych potrzeb i w granicach wyznaczonych tymi potrzebami, w takim stopniu, w jakim określają to ustawy podatkowe. W wąskim ujęciu powszechność odnosi się do danego podatku i jest oceniana ze względu na rodzaj podatku oraz jego zakres podmiotowy i przedmiotowy. Na przykład podatek dochodowy od osób fizycznych będzie wtedy powszechny, gdy wszystkie osoby fizyczne (aspekt podmiotowy powszechności) będą uiszczały ten podatek od wszystkich swoich dochodów (aspekt przedmiotowy powszechności).

Sprawiedliwość podatkowa pionowa, dystrybutywna, polega na różnym rozkładaniu ciężarów podatkowych na podmioty będące w odmiennych warunkach ekonomicznych. W odniesieniu do aspektu pionowego sprawiedliwości podatkowej zakłada się, że to co jest na gruncie prawa nierówne, musi być nierówno opodatkowane [Partyka, 2011]. Podobnie traktowani są podatnicy w podobnych sytuacjach i różnie traktowani są podatnicy będący w różnych sytuacjach. Sprawiedliwość pionowa wyraża się w zróżnicowanej zdolności płatniczej. Przy sprawiedliwości pionowej mniejszą uwagę zwraca się na osobę podatnika, a większą na wysokość i rodzaj uzyskiwanego przez niego dochodu. Podatnicy będący w lepszej sytuacji finansowej, którzy czerpią większe korzyści z usług państwowych, powinni płacić wyższe podatki, ponieważ ich zdolność do płacenia podatków jest większa [Gomułowicz, 1996]. Do źródeł różnic w dochodach jednostek zaliczamy: różne prawa jednostek, różny stopień wysiłku, produktywności i udziału w wynikach, różne wyposażenie w zasoby, rozbieżności w przekonaniach co do cech dóbr, odmiennność potrzeb, różnice dotyczące zdolności i możliwości działania. Sprawiedliwość pionowa oznacza wysokie opodatkowanie osób lepiej sytuowanych oraz niskie opodatkowanie jednostek

ubogich, stanowiąc podstawę dla redystrybucji dochodów w państwie. Silna progresja podatkowa jest wyrazem realizowania w systemie podatkowym zasady sprawiedliwości pionowej.

4. Przywileje podatkowe

Wyraz uprzywilejowania w podatkach stanowią ulgi i zwolnienia. Oznaczają zmniejszenie ciężaru podatku lub zmniejszenie zakresu opodatkowania w stosunku do wybranego grona podatników, spełniających określone warunki. Największą wadą stosowania przywilejów podatkowych jest stworzenie w pozostałej grupie podatników wrażenia, że spotkała ich niesprawiedliwość, czują się dyskryminowani, w konsekwencji tracąc zaufanie do systemu podatkowego.

Ulgi i zwolnienia od podatku stanowią szczególne wyróżnienie; otrzymuje je od prawodawcy pewna grupa podatników jako określone uprawnienia podatkowe. Następuje w takiej sytuacji uchylenie w stosunku do takiej grupy podatników prawa podatkowego powszechnie obowiązującego.

W literaturze przedmiotu nie ma jednoznacznych poglądów co do oceny przywilejów podatkowych. Niektórzy autorzy uznają prawa mające znamiona przywileju za naruszające zasady powszechności i równości, a więc i sprawiedliwości. Istnieją nawet bardzo radykalne opinie, że instytucja ulg i zwolnień powinna być zniesiona [Hałajasz, 1996, s. 58]. Deklarowane jest też podejście wskazujące, iż przywileje podatkowe nie naruszają zasady powszechności opodatkowania, a są jedynie odstępstwem w wąskim rozumieniu, co do określonego podatku [Nykiel, 1998, s. 77-78] i stanowią dalej narzędzie realizacji zasady sprawiedliwości społecznej [Leszczyńska, 2006]. Takie ujęcie dominuje również w praktyce stosowania prawa: ulgi i zwolnienia podatkowe traktowane są jako wyjątek oraz odstępstwo od zasady. W rezultacie pewne podmioty są traktowane inaczej niż inne, a sposób takiego traktowania jest usprawiedliwiony, zachodzi bowiem zróżnicowanie sytuacji, w jakiej się znajdują, szczególnych okoliczności.

Stosowanie ulg i zwolnień, jeśli ma być traktowane jako element sprawiedliwego opodatkowania, nie może być dowolne. Ograniczone jest gwarancjami konstytucyjnymi, chroniącymi inne wartości, jak choćby cele społeczno-gospodarcze, w tym wolność działalności gospodarczej. Państwo nie może bezpośrednio ingerować w działalność podmiotów gospodarczych; stanowiłoby to naruszenie zasady społecznej gospodarki rynkowej, ale czyni to pośrednio, poprzez podatki, tworząc i znosząc wyjątki od powszechności opodatkowania, czyli ulgi i zwolnienia.

Podsumowanie

Względy racjonalności systemu podatkowego wymagają respektowania sprawiedliwego opodatkowania; sprawiedliwość jest warunkiem akceptacji nałożonych obciążeń, a zatem warunkuje także skuteczność i efektywność gromadzenia dochodów państwa z tego tytułu. Sprawiedliwy podatek to podatek powszechny z punktu widzenia zarówno podmiotowego, jak i przedmiotowego. Jednocześnie sprawiedliwe podejście uwzględnia równomierność rozłożenia ciężarów podatkowych odpowiednio do zdolności płatniczej. Sprawiedliwość nie wyklucza przywilejów podatkowych. Pozwala na stosowanie ulg i zwolnień w podatkach, o ile jest to uzasadnione szczególną sytuacją płatniczą objętej nimi określonej grupy podatników, nie powodując przy tym poczucia dyskryminacji pozostałych. Nie jest to ani proste, ani łatwe w praktyce tak tworzenia rozwiązań prawnych, jak i tym bardziej ich stosowania. Wymaga jasności i przejrzystości wprowadzanych rozwiązań o charakterze przywilejów podatkowych, niebudzących wątpliwości interpretacyjnych katalogów podmiotów uprawnionych, zakresu przedmiotowego podlegającego szczególnemu regulowaniu, precyzyjnego uzasadnienia celowości wyjątków od reguły opodatkowania. W przeciwnym razie wszelki przywilej jest odbierany przez pozostałych podatników jako niesprawiedliwość, wzmagając dezaprobatę w stosunku do całości systemu podatkowego, pogłębia ryzyko nieskuteczności i nieefektywności jego rozwiązań.

Literatura

- Arystoteles (2007), *Etyka nikomachejska*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Famulska T. (1996), *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy”, nr 5.
- Gliniecka J., Harasimowicz J. (1997), *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa”, nr 5.
- Głuchowski J. (1999), *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne a możliwości aplikacyjne* [w:] J. Mujżel, S. Owsiak i E. Mączyńska (red.), *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa.
- Gomułowicz A. (1995), *Granice fiskalizmu*, „Glosa”, nr 1.
- Gomułowicz A. (1996), *Problemy opodatkowania w Polsce*, „Glosa”, nr 4.
- Gomułowicz A. (2001), *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Gomułowicz A. (2013), *Podatki a etyka*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Hałajasz T. (1996), *Przestrzeganie zasad podatkowych w konstrukcji podatków dochodowych* [w:] J. Sokołowski (red.), *Finanse publiczne w warunkach przekształceń w gospodarce*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.

- Leszczyńska A. (2006), *Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 2.
- Łączkowski W. (1992), *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzensis, Folia Juridica”, nr 54.
- Michaud T.A. (2009), *Krytyka sprawiedliwości „poprawnej politycznie”* [w:] P. Jaroszyński i in. (red.), *Sprawiedliwość – idee a rzeczywistość*, Fundacja „Lubelska Szkoła Filozofii Chrześcijańskiej”, Lublin.
- Nykiel W. (1998), *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń.
- Partyka A. (2011), *Ekonomiczne i społeczne aspekty opodatkowania* [w:] A. Nowak-Far i in. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Rawls J. (1994), *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stiglitz J.E. (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ziemiński Z. (1992), *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Wyd. Daimonion, Lublin.

DILEMMAS OF TAX JUSTICE – UNIVERSALITY AND EQUALITY AND PRIVILEGES

Summary: The purpose of this article is to show the essence of tax justice in the context of the fulfillment of the principles of universality and equality, but also the problem of the use of tax privileges. A key dilemma considered a fundamental conflict of interest, which appears in the tax situation: the financial interests of the state and the interests of the taxpayer.

Keywords: taxes, tax system, tax justice, tax privileges.