

Tomasz Wołowicz*

WYBRANE ASPEKTY SPRAWIEDLIWOŚCI OPODATKOWANIA I EKONOMICZNEJ EFEKTYWNOŚCI

CHOOSEN ISSUES OF RELATIONSHIP BETWEEN ECONOMIC EFFECTIVENESS AND REDISTRIBUTIVE JUSTICE

Summary

The article analyses issues of tax justice from the perspective of objective and subjective criteria used in its evaluation, and the relationship between economic effectiveness and redistributive justice. The main proposal is that it is difficult to identify the criteria defining the tax burden of individual taxpayers that assure a just redistribution of income and an effective allocation of resources. This means that justice can have different interpretations, be based on different principles and value systems, proof of which can be found in the existence of multiple hypotheses regarding the shape of the welfare curve.

1. Uwagi wstępne

Poszukując kryterium „podziału” obciążeń podatkowych, ustawodawca identyfikuje przesłanki, które czyniłyby system podatkowy racjonalnym z punktu widzenia funkcji fiskalnej i redystrybucyjnej. W normie sprawiedliwości prawodawca szuka obiektywnego kryterium usprawiedliwiającego konieczność nakładania podatków. Problem optymalnego podziału dochodu można analizować oddzielnie, jak i w kontekście innych kwestii polityki gospodarczej, których rozwiązywanie wymaga stosowania instrumentów wpływających na podział dochodu. Mamy wtedy do czynienia z wyborem przez państwo kryteriów rozkładu obciążeń podatkowych, kształtujących końcowy podział dochodu i majątku (Acocella 2002).

* dr, Katedra Ekonomii, Wydział Przedsiębiorczości i Zarządzania, Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University w Nowym Sączu.

2. Sprawiedliwość obiektywna i subiektywna

Po pierwsze, sprawiedliwe opodatkowanie (sprawiedliwość w opodatkowaniu) jest problemem, który zarówno w doktrynie podatkowej, jak i praktyce stanowienia prawa podatkowego jest aktualny i budzący różnorodne kontrowersje. Doktryna podatkowa analizując sprawiedliwość opodatkowania przyjmuje etyczną normę postępowania. Stąd wszelkie próby uściślenia tego pojęcia nie mogą pomijać sprawiedliwości jako zasady etycznej (Gomułowicz 2001).

Po drugie, termin sprawiedliwość jest dodatnio oceniany jako odnoszący się do wartości, które uznaje się za dobre w sensie aksjologicznym. Przedmiotem tak pojętej sprawiedliwości jest zawsze konkretny układ stosunków społecznych oraz odpowiednie normy regulujące sposoby jej wdrażania (Głuchowski 1999). Preferuje się różne kryteria sprawiedliwej dystrybucji: 1) każdemu to samo, 2) każdemu według jego zasług, 3) każdemu według jego dzieł, 4) każdemu według potrzeb, 5) każdemu według pozycji, 6) każdemu według tego, co przyznaje prawo. Analiza tych kryteriów dystrybucji pozwala dostrzec, iż w zasadzie są one nie do pogodzenia. Możliwe są trzy postawy wobec takiej sytuacji: 1) albo te koncepcje nie mają ze sobą nic wspólnego i niesłusznie określa się je w ten sam sposób, 2) albo nie można nazwać sprawiedliwością żadnej z nich, 3) albo należy uznać jedną z nich za jedyną właściwą (Perelman 1959). Wybór obowiązującego modelu zależy w dużym stopniu od układu sił społecznych, politycznych czy istniejącej praktyki.

Po trzecie, w praktyce prawodawczej etyczna norma opodatkowania generuje dwojaki rodzaj komplikacji, oparte na braku zaufania do idei sprawiedliwości, zarówno przez prawodawcę, jak i podatnika. Nieufność ustawodawcy wynika z obawy o możliwość połączenia sprawiedliwości ze skutecznością (efektywnością fiskalną) opodatkowania. Obawa podatników wynika ze świadomości, iż często ustawodawca powołując się na walor sprawiedliwości, realizował zmiany w systemie podatkowym (lub reformy), będące jej zaprzeczeniem.

Po czwarte, pojęcie sprawiedliwości musi być rozpatrywane w kontekście rozwiązania problemu sprzeczności interesów różnych grup społecznych, zawodowych, politycznych. Ta świadomość towarzyszy działaniom ustawodawcy podatkowego, ale mimo to owa sprzeczność interesów powoduje, że rozwiązania prawne były i są niespójne (np. z prawem bilansowym), fragmentaryczne (zmiany w konstrukcji poszczególnych podatków, bez kompleksowego reformowania całego systemu podatkowego), bądź sankcjonują interesy różnych grup lobbingsowych (ulgi i zwolnienia podatkowe).

Po piąte, można zauważyć nieufność pomiędzy reprezentantami teorii opodatkowania, a ustawodawcą (władzą), stanowiącym o opodatkowaniu, który

znaczenie teorii postrzega w kontekście tworzenia gotowych, dających się od razu zastosować reguł postępowania.

Po szóste, stosunek pomiędzy podatnikiem, a podmiotem uprawnionym do nakładania podatków jest stosunkiem podporządkowania. Obowiązek podatkowy może być zatem wyegzekwowany poprzez tryb egzekucyjny.

Po siódme, podatnicy często i w różnych sytuacjach powołują się na sprawiedliwość podatkową, utożsamiając ją najczęściej z redukcją lub eliminacją obciążenia podatkowego. Sprawiedliwość podatkowa w ujęciu obiektywnym ma walor praktyczny, ponieważ w tym rozumieniu uwzględnia ją władza publiczna nakładając podatki. Biorąc pod uwagę cechy podatku oraz obiektywne i subiektywne postrzegania obciążenia podatkowego, w podatniku powstaje reakcja obronna przed uszczupleniem jego środków. Jednocześnie oczekując określonych świadczeń ze strony władzy publicznej może on zmierzać do redukcji swoich własnych obciążeń podatkowych (Głuchowski 1999).

Po ósme, współcześnie akceptowany jest pogląd, iż sprawiedliwe rozłożenie ciężaru podatkowego to takie, które uwzględnia zdolność podatkową, czyli dostosowanie ciężaru podatkowego do indywidualnej sytuacji ekonomicznej (jak i pozaekonomicznej) podatnika. Z przyjęciem takiego stanowiska wiąże się rozróżnienie sprawiedliwości podatkowej poziomej i pionowej. Sprawiedliwość pozioma sprowadza się do tego, że podmioty będące w takiej samej (bardzo zbliżonej) sytuacji majątkowej powinny być w takim samym stopniu obciążane podatkowo. Stosowanie tej zasady nie jest jednak proste: nie realizują jej podatki pośrednie i inne rzeczowe, natomiast uwzględniają ją podatki osobiste, z uwagi na personalizację konstrukcji podatku. Podatki bezpośrednie - poprzez swoje zalety - w szerszym stopniu realizują zasadę sprawiedliwości opodatkowania, bowiem:

- jako formy opodatkowania wymierzone wprost od dochodu lub przychodu podatnika są trudniejsze do przerzucania niż podatki pośrednie;
- poprzez podatki bezpośrednie łatwiej jest kształtować politykę finansową, biorąc pod uwagę sposób i siłę oddziaływania podatków na określonych podatników;
- posiadają względną odporność na kryzysy gospodarcze;
- cechują się elastycznością wobec regulacji prawnych, poprzez wpływ zmiany stawki (stawek) ustawowych na wydajność fiskalną podatku;
- w sposób bezpośredni obciążają źródło dochodu lub przychodu, co umożliwia niejako z góry ustalenie odpowiednich wielkości stawek podatkowych – umożliwia to ustalenie podatku w sposób sprawiedliwy, uwzględniając społeczne i ekonomiczne aspekty opodatkowania, w tym zasadę zdolności (wydajności) podatkowej;
- pozwalają dostosować wysokość obciążenia podatkowego do indywidualnych możliwości podatkowych podatnika (personalizacja podatku);

- cechują się względną oszczędnością kosztów poboru.

Sprawiedliwość pionowa oznacza, iż podmioty znajdujące się w lepszej sytuacji materialno-prawnej w większym stopniu powinny być obciążone. Realizacji tej zasady służą głównie podatki o charakterze progresywnym. Pojawia się jednak zawsze problem wyważenia ostrości fiskalnej kolejnych szczebli progresji (Famulska 1966).

Kryterium sprawiedliwości obiektywnej (poziomej i pionowej) jest problematyczne, gdyż trudno jest rozstrzygnąć, które grupy powinny płacić wyższe podatki i o ile wyższe powinny być te podatki. Mimo licznych kontrowersji ekonomiści są zgodni co do dwóch kwestii. Po pierwsze efekt netto podatków powinien być progresywny, czyli rozkład dochodów po opodatkowaniu powinien być mniej zróżnicowany niż przed opodatkowaniem. Po drugie uzyskiwane nadwyżki należy dystrybuować na podwyższanie dochodów osób bardziej utalentowanych lub biednych. Konieczność wskazania grupy, do której miałaby trafić owa nadwyżka, powoduje kolejny problem (Lea, Webley, Tarby 1987).

3. Sprawiedliwość podatkowa a ulgi i zwolnienia podatkowe

Panuje powszechne przekonanie, że ulgi i zwolnienia podatkowe sprzyjają sprawiedliwości podatkowej. Argument sprawiedliwości pozwala przede wszystkim zyskać społeczną akceptację dla zmian w systemie obciążeń fiskalnych. Ulgi podatkowe są oceniane skrajnie. Jedni uważają, że sprzyjają korekcie obciążeń fiskalnych i sprawiedliwemu dopasowaniu wysokości podatku do sytuacji płatniczej osoby, która go uiszcza. Inni uważają ulgi za przejaw dyskryminacji wobec tych, którzy z nich nie korzystają. Trudność polega na tym, że podatnik, któremu przyznano ulgę, nie uważa tego za wyraz preferencji, lecz „zadośćuczynienie sprawiedliwości”. Mogłoby się wydawać, przyjmując ten punkt widzenia za słuszny, że nie istnieją żadne przywileje podatkowe, a co najwyżej przepisy prawne inaczej traktują pewne okoliczności w sferze opodatkowania. Osobą nieuprzywilejowaną będzie więc ten, kto konsumuje i oszczędza w sposób niekwalifikujący się do uwzględniania specjalnych przywilejów. Państwo wprowadzające ulgi podatkowe przyznaje w sposób pośredni, że obciążenia fiskalne są zbyt duże. W praktyce wprowadzenie określonych ulg podatkowych może nie tylko nie sprzyjać sprawiedliwości, ale pogłębić niesprawiedliwość. Tak się dzieje w przypadku ulg, z których mogą skorzystać jedynie osoby o wysokich lub bardzo wysokich dochodach. Ulgi podatkowe można też traktować jako wypłaty subwencyjne dla uprzywilejowanych podatników. Traci na tym wiarygodność polityki podatkowej. Podstawowym powodem uchwalania ulg podatkowych są najczęściej: wysokie stawki podatkowe, złożoność techniczna zasad opodatkowania, rozdział ustawodawczy i wykonawczy organów w państwie oraz tradycja i system polityczny.

4. Wybór między efektywnością a sprawiedliwością

Relacja między efektywnością a sprawiedliwością jest istotna w kontekście problematyki podatkowej. Podatki wywołują efekty dochodowe i substytucyjne, zarówno po stronie producenta, jak i konsumenta. Zatem podatki prowadzą z jednej strony do lokacyjnej ekonomicznie nieefektywności, gdyż producenci napotykają na rynku inne ceny, niż konsumenci. Z drugiej strony dzięki wpływom z opodatkowania państwo uzyskuje możliwość bardziej sprawiedliwego (w odczuciu społecznym) podziału dochodów. Można postawić w pełni uzasadnione pytanie – do jakiego stopnia ustawodawca konstruując system podatkowy, może pozostać obojętny w odniesieniu do wymogów efektywności i względem oczekiwań społecznej sprawiedliwości? (Grądzki 2006). Podatki nie są obojętne ani względem alokacyjnej efektywności, ani redystrybucyjnej sprawiedliwości. Im wyższy jest poziom fiskalizmu i zakres podstawy opodatkowania (bazy podatkowej), tym bardziej zniekształcona zostaje alokacyjna efektywność mechanizmu rynkowego, ale jednocześnie pozwala to rządowi dokonywać bardziej równomiernej redystrybucji dochodów (i odwrotnie). Zatem można stwierdzić, iż istnieje swoistego rodzaju wymiennosc (trade off) pomiędzy efektywnością alokacyjną a sprawiedliwością redystrybucyjną. W efekcie tej wymiennalności rząd staje przed dylematem wyboru jednego z dwóch wariantów. W wariacie pierwszym rząd rozstrzyga, do jakiego stopnia można zniekształcać alokacyjne właściwości mechanizmu rynkowego, aby poprzez różnorodne formy opodatkowania realizować bardziej równomierny podział, niż ten, który jest efektem działania mechanizmu rynkowego. W wariacie drugim rząd rozstrzyga, do jakiej granicy może oprzeć się żądaniom bardziej egalitarnego podziału, aby chronić alokacyjną efektywność mechanizmu rynkowego. Konflikt celów efektywności i sprawiedliwości wynika z trudności w jednoznacznym ustaleniu obiektywnych kryteriów obu tych zjawisk. Kryteria alokacyjnej efektywności oparte o analizy ekonomiczne sprowadzają się do porównywania nakładów z wynikami, zaś kryterium sprawiedliwości zależy od dokonywanych wyborów politycznych i opiera się na przyjętym systemie wartości (a priori). W kategoriach ekonomicznych klasyczną definicją efektywności alokacyjnej jest równowaga Pareto w warunkach konkurencji doskonałej. Optymalna alokacja zasobów w sensie Pareto może być osiągnięta przy różnych wariantach początkowego wyposażenia producentów w czynniki wytwórcze oraz konsumentów w finalne dobra i usługi. Stąd wniosek, iż optymalnych stanów efektywności może być wiele. Każdy optymalny wariant alokacji założonych zasobów uniemożliwia wprowadzić poprawę położenia choćby jednego podmiotu bez pogorszenia położenia innego, ale nic jednak nie mówi, czy sytuacja tych podmiotów jest w ramach danego systemu wartości i preferencji społecznych w ogóle do zaakceptowania. Zatem alokacyjna efektywność w sensie Pareto

nie daje odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób hierarchizować stany optimum optimum z punktu widzenia stopnia społecznej akceptacji danych stosunków podziału (Grądzki 2004). Aby hierarchizacja była możliwa, konieczne jest wprowadzenie dodatkowego zewnętrznego kryterium, które pozwoliłoby wartościować stany ekonomicznej efektywności przez pryzmat sprawiedliwości. Takiego kryterium w teorii ekonomii dostarcza koncepcja społecznej funkcji dobrobytu, która nadaje wagę postulatowi sprawiedliwości i odkrywa preferencje społeczne w zakresie skali możliwych do zaakceptowania nierówności w podziale. O kształcie społecznej funkcji dobrobytu przesądza leżący u jej podstaw system wartości, który ustala się w procesie politycznego wyboru publicznego i jako taki nie mieści się w obszarze analizy ekonomicznej. Sprawiedliwość może być różnie interpretowana, różne mogą jej towarzyszyć postawy i systemy wartości, czego potwierdzeniem jest liczba hipotez dotyczących kształtu funkcji dobrobytu. Zatem w odróżnieniu od kryterium ekonomicznej efektywności, kryterium sprawiedliwości ma charakter względny.

Analizując hipotezy zawarte w treści funkcji dobrobytu społecznego można sformułować pytanie: co jest bardziej sprawiedliwe – dążenie do maksymalizacji zagregowanego dobrobytu, czy wyrównywanie podziału dochodów (dążenie do sprawiedliwości tzw. społecznej)? Odpowiedź na to pytanie jest trudna, gdyż możemy wskazać dwie grupy przeciwstawnych poglądów. Pierwsza grupa poglądów zwraca uwagę na związek między dobrobytem a rolą państwa jako oferenta dóbr publicznych i nadzorcę ładu gospodarczego. Druga grupa poglądów jest oparta na przekonaniu, iż sprawiedliwość musi być sprawiedliwością społeczną, co oznacza wzrost redystrybucyjnych i opiekuńczych funkcji państwa.

5. Rola państwa w gospodarce a interpretacja zasady sprawiedliwości i efektywności

Najwięcej kontrowersji i wątpliwości wzbudza współcześnie interpretacja zasad sprawiedliwości i efektywności (ekonomiczności) systemu podatkowego, która w dużej mierze zależy od sposobu postrzegania roli państwa w gospodarce. W zakresie pojmowania zasady sprawiedliwości można wskazać na następujące kwestie:

- nie powinno się wymagać ofiar od ludzi żyjących w biedzie,
- za bardziej sprawiedliwe uważa się opodatkowanie bezpośrednie, głównie z uwagi na trudniejszą przeczucalność, bezpośredniość, indywidualizację obciążenia podatkowego, personalizację i mierzalny ciężar podatkowy,
- powszechność, duże znaczenie fiskalne oraz objęcie podatkami pośrednimi podstawowych artykułów konsumpcyjnych oznacza konieczność takiego określenia elementów techniki podatkowej, aby uzyskać pro-

gresywność całego systemu podatkowego, realizując zasadę dostosowania poziomu obciążeń podatkowych do możliwości płatniczych podatnika,

- progresywność całego systemu podatkowego nie jest traktowana jako progresywność poszczególnych podatków. Jeżeli podatki pośrednie są degresywne, podatek od osób prawnych (CIT) jest proporcjonalny, to od osób fizycznych musi być progresywny.

Współcześnie spory toczą się wokół problemu wysokości, rodzaju stawek oraz ewentualnych preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych. Dyskusje dotyczą pojmowania zasady sprawiedliwości pionowej, oznaczającej silną progresję, liczne ulgi i zwolnienia podatkowe oraz sprawiedliwości poziomej, zakładającej niską (liniową) stawkę podatku, szeroką bazę podatkową oraz równość podmiotów wobec prawa. Kształt polityki redystrybucji dochodu i majątku jest związany z wyznawaną przez rządzących teorią sprawiedliwości. Istnieje nieskończenie wiele alokacji efektywnych w sensie Pareto, a wybór którejś z nich wymaga zawsze przyjęcia jakiegoś kryterium sprawiedliwości. Można przyjąć, iż zawsze będą istniały różnice w dochodach między poszczególnymi jednostkami, wynikające z różnych cech tych jednostek, tj.: (Acocella 2002).

- różnych praw, jakimi dysponują;
- różnic w wysiłku, produktywności lub udziału w wynikach;
- różnego wyposażenia w zasoby;
- różnic w przekonaniach co do cech dóbr;
- różnic w gustach lub w zdolności do korzystania z różnych dóbr;
- różnych potrzeb;
- różnic zdolności oraz możliwości działania.

6. Koncepcja ekwiwalentu a legitymizacja poboru podatków

Problem legitymizacji poboru podatków jest istotny, poprzez swoje odniesienie do relacji między sprawiedliwym i ekonomicznie efektywnym systemem podatkowym. W teorii ekonomii model uzasadniający regułę ekwiwalentności świadczeń nazwany został modelem Wicksella-Lindhala. Model opiera się na trzech założeniach:

- Państwo i podatnik występują wspólnie na płaszczyźnie równoprawnych relacji, co oznacza, iż z jednej strony państwo dostarcza obywatelowi usługi dóbr publicznych, z drugiej zaś otrzymuje od podatnika środki na pokrycie kosztów wytworzenia tych dóbr w postaci podatków.
- Podatnik jest w stanie wycenić użyteczność dobra publicznego zgodnie ze swoimi indywidualnymi preferencjami i tym samym określić kwotę

(podatek), którą jest skłonny uiścić państwu w zamian za usługę tego dobra.

- Istnieje mechanizm, który pozwala ustalić wartość i strukturę podaży dóbr publicznych w skali makro na poziomie zgodnym z indywidualnymi preferencjami podatników. Mechanizm ten jest płaszczyzną ujawnienia się indywidualnych preferencji w zakresie popytu na dobra publiczne.

Rozdział obciążeń podatkowych w modelu Wicksella-Lindhala przyjmuje za punkt wyjścia „pełną” realizację zasady ekwiwalentności, czyli po pierwsze zgody podatnika na obciążenia, a po drugie uzyskania w zamian ekwiwalentnego świadczenia w formie dóbr publicznych. Model zakłada także doskonały mechanizm uzgadniania wielkości i struktury dóbr publicznych. Mechanizmem tym mogą być procedury demokracji bezpośredniej na poziomie lokalnym. Reguła ekwiwalentności tak w literaturze, jak i w odczuciu społecznym jest uznana za najbardziej sprawiedliwe uprawnienie do poboru podatków. Podatki ekwiwalentne cechują się sprawiedliwością i ekonomiczną efektywnością, oraz nie generują konfliktu pomiędzy poczuciem sprawiedliwości i wymogiem efektywności. Podatek ten jest podatkiem dobrowolnie płaconym, nie zakłóca rynkowych zachowań podatników, nie wywołuje reakcji dostosowawczych po stronie podatników, które miałyby prowadzić do jego unikania.

7. Możliwości płatnicze a sprawiedliwy rozkład obciążeń podatkowych

Zgodnie z regułą zdolności płatniczych każdy obywatel powinien partycypować w ogólnych obciążeniach podatkowych i płacić podatki adekwatne do posiadanej zdolności do ponoszenia obciążeń podatkowych. Praktyczne zastosowanie zasady możliwości płatniczych wymaga odpowiedzi na dwa pytania: (1) czym mierzyć zdolność płatniczą? (2) według jakich kryteriów je różnicować?

W zakresie miary zdolności płatniczej teoria proponuje dochód, konsumpcję i majątek, z których każda ma swoje wady i zalety. Najczęściej stosowaną miarą jest bieżący dochód rynkowy. W odniesieniu do kryteriów różnicowania zdolności płatniczych należy zwrócić uwagę na fakt, iż aby rozkład obciążeń podatkowych mógł być uznany za społecznie sprawiedliwy, wymaga jednoczesnego spełnienia podstawowych norm sprawiedliwości poziomej i pionowej. Klasyczna próba rozwiązania problemu sprawiedliwości pionowej nawiązuje do sformułowanej przez J.S. Milla idei równej ofiary każdego na rzecz ogółu. To kryterium znane jest jako „równa ofiara proporcjonalna”. Jeżeli funkcja użyteczności jest logarytmiczna, daje ono skalę podatkową w postaci $t(x) = x - c(x/c)^{1-r}$ dla $x \geq c$, nazywaną skalą podatkową Cohena-Stuarta. Poniżej po-

ziomu dochodu c (minimalna granica ubóstwa) stawka podatkowa wynosi zero, a powyżej c stawka podatkowa jest rosnąca, stopniowo zbliżając się do 100% dla wysokich dochodów. Sama idea ma wartość uniwersalną i nie budzi kontrowersji. Problem pojawia się w sytuacji chęci przełożenia ogólnej idei na formę konkretnej skali podatkowej. Proces operacjonalizacji sprowadza się do ustanowienia sprawiedliwej skali podatkowej, odpowiadającej określonemu rodzajowi ofiary (podatku), uznanej przez społeczeństwo i ustawodawcę za normę sprawiedliwości. Ustalenie indywidualnego ciężaru podatkowego zgodnie z teorią równej ofiary oraz zdefiniowanie na tej podstawie skali podatkowej wymaga spełnienia dwóch warunków:

- Muszą być znane i opisane indywidualne funkcje użyteczności dochodu nominalnego. Jest to konieczne po to, aby wraz ze wzrostem skali opodatkowania móc skwantyfikować indywidualną ofiarę (obciążenia podatkowe) każdego podatnika.
- Należy przyjąć normę sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych, czyli ustalić rodzaj ofiary (podatku), która ma być w trakcie opodatkowania wyrównywana (czy ma to być ofiara absolutna względna czy krańcowa).

Jeśli oba warunki są spełnione, to wówczas wyznaczenie skali podatkowej spełniającej walor sprawiedliwości sprowadza się do rozwiązania problemu matematycznego. W praktyce spełnienie pierwszego warunku jest mało prawdopodobne. Konieczne w dalszych analizach staje się uproszczenie rzeczywistości i przyjęcie hipotezy, dotyczącej kształtu funkcji użyteczności. Dalsze analizy muszą być oparte o założenie identycznych funkcji użyteczności oraz założenie, że użyteczność wszystkich dóbr – zgodnie z pierwszym prawem Gossena – maleje. Jeśli chodzi o drugi warunek, to w teorii wyróżnia się trzy rodzaje ofiary: absolutną, względną i krańcową. Spełnienie warunku ofiary absolutnej oznacza sytuację, w której każdy podatnik w wyniku opodatkowania ponosi taką samą ofiarę w sensie absolutnym. Oznacza to, iż sprawiedliwa skala podatkowa to taka, przy której podatek obniża użyteczność nominalnego dochodu dla każdego podatnika o taką samą liczbę jednostek użyteczności. Warunek ofiary względnej mówi o tym, że skala podatkowa będzie wówczas sprawiedliwa, jeżeli absolutna strata użyteczności w wyniku opodatkowania odniesiona do początkowego zasobu użyteczności przed opodatkowaniem będzie dla każdego podatnika taka sama. Przyjęcie za normę sprawiedliwości wyrównanie ofiary krańcowej oznacza, iż skala podatkowa będzie sprawiedliwa, gdy każdemu podatnikowi pozwole wyrównać krańcową użyteczność dochodu nominalnego po opodatkowaniu (Grądzki 2004, Grądzki 2006). Wypełnianie kolejnych norm sprawiedliwości, od wyrównania ofiary absolutnej, poprzez względną, do krańcowej, wiąże się każdorazowo z innym rozkładem dochodów po opodatkowaniu w sensie równomier-

ności rozkładu Lorenza. Najbardziej zróżnicowany dochód po opodatkowaniu pozostaje wówczas, jeżeli za normę sprawiedliwości przyjmujemy wyrównanie ofiary absolutnej. Zrównanie ofiary względnej daje bardziej równomierne rozłożenie dochodu, niż wyrównywanie ofiary absolutnej. Równość zaś ofiary krańcowej prowadzi do sytuacji, w której zróżnicowanie zanika i dochód każdego podatnika po opodatkowaniu staje się identyczny (egalitaryzm). Oczywiście pełny egalitaryzm jest propozycją utopijną, dlatego koncepcję równej ofiary należy wykluczyć ze zbioru realnych rozwiązań. Dwie pozostałe koncepcje są uznawane za społecznie atrakcyjne i uzasadniające sprawiedliwą skalę podatkową. Na tle powyższej analizy pojawia się pytanie: czy realizacja równej ofiary absolutnej i względnej wymaga stosowania progresji podatkowej? Związek pomiędzy progresją podatkową a sprawiedliwym opodatkowaniem analizowany był w XIX wieku przez A.J. Cohena Stuarta, przedstawiciela holenderskiej szkoły teorii opodatkowania (Cohen Stuart 1958). Argumentację Cohena Stuarta rozwinął w 1932 roku norweski ekonomista R. Frisch (Frisch 1932). Analizując prace obu autorów nasuwa się pytanie: jakie warunki musi spełniać funkcja użyteczności podatników, aby ustawodawca przy realizacji koncepcji równej ofiary absolutnej i względnej musiał stosować progresję podatkową? Istotne jest zatem ustalenie czy są to warunki szczególne, czy też oczywiste. Czy zatem założenie prawie każdej funkcji użyteczności wymagać będzie progresji, czy też progresja będzie uzasadniona jedynie w szczególnych przypadkach. Z przeprowadzonej przez wspomnianych wyżej autorów analizy wynikają dwa istotne wnioski:

- W celu realizacji równej ofiary absolutnej progresja podatkowa jest korzystna wówczas, gdy funkcja użyteczności cechuje się elastycznością krańcową użyteczności względem dochodu ze znakiem „minus” na poziomie większym od jedności.
- W przypadku realizacji równej ofiary względnej progresję można teoretycznie uzasadnić wówczas, gdy funkcja użyteczności dochodu nominalnego dla każdego podatnika będzie spełniała taki warunek, iż różnica pomiędzy elastycznością użyteczności całkowitej i krańcowej względem dochodu byłaby większa od jedności. Ekonomiczny sens tej różnicy jest odzwierciedleniem tempa spadku krańcowej użyteczności towarzyszącego wzrostowi dochodu. Zatem można postawić tezę, iż to, czy realizacja normy sprawiedliwości opartej na równości ofiary względnej wymaga progresji czy też nie, nie wynika wprost z I prawa Gossena, lecz z tego, w jakim tempie krańcowa użyteczność reaguje na kolejne przyrosty dochodu.

7. Uwagi końcowe

Podsumowując przedstawioną analizę, można sformułować następujące wnioski:

- Spór o sprawiedliwość opodatkowania jest sporem o interesy materialne państwa i podatnika. Zatem w powszechnym odbiorze podatkiem sprawiedliwym jest podatek płacony przez innych.
- Kontrowersje, spory doktrynalne oraz praktyka ustawodawcza wskazują, iż nie ma możliwości ujęcia idei sprawiedliwości w sposób doskonały i pewny.
- Sprawiedliwość opodatkowania najpełniej wyrażają zasady równości i powszechności opodatkowania. Zasady te są kontrowersyjne, gdyż wymagają poszukiwania istotnej cechy, która powinna być podstawą jednakowego traktowania w sytuacji podziału obciążeń podatkowych.
- Zasada zdolności podatkowej jako „miernik” sprawiedliwości opodatkowania nie jest w doktrynie – mimo różnicy zdań – kwestionowana. Problemem pozostaje jej akceptacja przez system podatkowy.
- Przy tworzeniu racjonalnego (lub reformowaniu) systemu podatkowego, ustawodawca musi brać pod uwagę takie reguły, aby zasada wydajności fiskalnej współgrała z zasadą sprawiedliwości podatkowej.
- W analitycznym podejściu do zasady sprawiedliwości podatkowej napotykamy problem akceptacji lub odrzucenia skali nierówności [Buchanan 1997]. System podatkowy może korygować proporcje pierwotnej dystrybucji dochodu narodowego, jeśli ów podział zostanie uznany za niesprawiedliwy.
- Technika podatkowa wiąże się z procesem prawotwórczym. Nie da się respektować zasady zdolności płatniczej, jeżeli dwa podstawowe elementy: podstawa wymiaru podatku i progresywna skala podatkowa nie będą nawiązywały do wymogów stawianych przez tę zasadę. Ustawodawca formułując treść podatku może uwzględnić zasadę zdolności płatniczej do takiego stopnia, przy którym nie dochodzi do naruszenia w sposób zasadniczy istoty opodatkowania (wydajność fiskalna, zapewniająca odpowiednie dochody budżetowe).
- Określenie granic opodatkowania ma istotne implikacje zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Nierozpoznanie granic opodatkowania, a zatem brak wiedzy dotyczącej „momentu” ich przekroczenia są równoznaczne z brakiem wiedzy o efektywności (wydajności) systemów podatkowych.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych uważany jest przez doktrynę za najsprawiedliwszy instrument opodatkowania ludności, ze względu na możliwość indywidualizacji podstawy opodatkowania poprzez

uwzględnienie w niej wszystkich uwarunkowań ekonomicznych i społecznych.

- Reguła ekwiwalentności zakłada kontrolę państwa przez podatników. Państwo wytwarza taką ilość dóbr publicznych, która została ustalona w procedurach demokratycznych.
- Reguła możliwości płatniczych zakłada legitymizację nie samego poboru podatków, lecz skalę partycypacji podatników w danych, arbitralnie ustalonych obciążeniach podatkowych. Sama zasadność tych obciążeń pozostaje już poza obszarem legitymizacji.
- Można przyjąć, iż reguła ekwiwalentności ma charakter zasady ogólnej (każdy podatek ekwiwalentny jest akceptowany), natomiast reguła możliwości płatniczych może być przydatna do legitymizacji konkretnego rodzaju podatku i tylko wtedy, jeśli nie pojawi się argumentacja o charakterze ekwiwalentnej wymiany.
- Wszędzie tam, gdzie istnieje szansa ujawnienia się indywidualnych preferencji, należy posłużyć się ideą ekwiwalentu w celu uzasadnienia poboru podatku (szczebel lokalny czy dobra niemające charakteru czystych dóbr publicznych). Podatki ekwiwalentne są sprawiedliwe, efektywne ekonomicznie i neutralne wobec mechanizmu rynkowego.
- W odniesieniu do reguły możliwości płatniczych można stwierdzić, iż sama zasada równej ofiary jest godna uznania i ma duży walor sprawiedliwości społecznej, bowiem decyzje podatkowe oprócz efektów alokacyjnych, generują efekty redystrybucyjne, istotne dla postrzegania sprawiedliwości przez podatników. Poza tym teoria równej ofiary dostarcza argumentów przeciwko progresji podatkowej.

Literatura

1. Acocella N., *Zasady polityki gospodarczej*, PWN, Warszawa 2002.
2. Buchanan J. M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, PWN, Warszawa 1997.
3. Cohen Stuart A.J., *On progressive taxation [w:] Classics in the Theory of Public Finance*, pod red. R.A. Musgrave i A.T. Peacocka, London-New York 1958.
4. Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” nr 5/1996.
5. Frisch R., *New methods of measuring marginal utility [w:] Beitrage zur okonomischen Theorie*, nr 3, pod red. E.Lederera i J.Schumpetera, Tübingen 1932.

6. Głuchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne [w:] System podatków: Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, RSSG, Raport nr 35, Warszawa 1999.
7. Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, ABC, Warszawa 2001.
8. Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004.
9. Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006.
10. Kulicki J., *Opodatkowanie osób fizycznych. Podatek dochodowy w państwach UE. Analiza porównawcza z symulacją obciążeń fiskalnych w Polsce*, Prace Studialne, Biuro Studiów i Ekspertyz, Kancelaria Sejmu, Warszawa 2006.
11. Lea D.E.G, Webley P., Tarby R., *The individual in the Economy*, Oxford University Press, Oxford 1987.
12. Perelman Ch., *O sprawiedliwości*, PWN, Warszawa 1959.