

# Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)

## The modern dilemmas of equality and fairness in taxation (Part 1)

dr Krzysztof Radzikowski

Doradca podatkowy, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego (Wydział Prawa i Administracji) Uniwersytetu Warszawskiego  
ORCID: 000-0001-6246-8838

### Streszczenie

Cele artykułu to konfrontacja najważniejszych nurtów myśli polityczno-ekonomicznej, które traktowały o postulatcie równomiernego, a co za tym idzie – sprawiedliwego, rozłożenia ciężaru podatkowego, ze współczesnymi uwarunkowaniami społeczno-gospodarczymi oraz ocena, czy polski system podatkowy realizuje te postulaty. Istotą tego problemu jest pytanie: czy bogatsi powinni płacić wyższe i o ile wyższe podatki niż biedniejsi (tradycyjny dylemat podatku proporcjonalnego albo progresywnego)?

Artykuł podsumowuje i rozwija referaty:

- 1) *Podatek solidarnościowy a solidarność podatku: czy polski system podatkowy realizuje postulaty sprawiedliwości i solidarności społecznej?*, który wygłosiłem na XX Konferencji Wydziałowej WPIA UW pt. *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie* (Warszawa, 1-4 marca 2019 r.);
- 2) *Współczesne dylematy równości opodatkowania*, który wygłosiłem na XXI Konferencji Wydziałowej WPIA UW pt. *Równość i nierówność w prawie* (Warszawa, 28 lutego 2020 r.).

Artykuł składa się z czterech części, publikowanych w kolejnych numerach „Biuletynu”. W pierwszej autor przybliżył myśl podatkową w aspekcie historycznym, w drugiej analizuje współczesne uwarunkowania polityki społeczno-gospodarczej, w trzeciej – współczesne uwarunkowania polityki podatkowej, a w czwartej bada cechy polskiego systemu podatkowego.

### Abstract

The article seeks to confront the major currents in the political and economic thought that have dealt with the postulate to proportionately and, consequently, fairly distribute the tax burden, against the modern socioeconomic conditions and determinants – and, to evaluate whether the Polish tax system fulfils this postulate. Essential to the issue is the question whether the more affluent taxpayers should pay higher taxes – and, if so, how much should they exceed the taxes charged upon the poorer taxpayers (the traditional dilemma of proportional vs. progressive tax). The article is composed of four parts, due to be published in the consecutive issues of the bulletin (Biuletyn). Part 1 summarises the tax thought in a historical depiction; parts 2 and 3 analyses the modern determinants and conditions behind, respectively, the socioeconomic policies and the tax policies; lastly, part 4 examines the traits of the Polish tax system.

**Keywords:** fairness in taxation, equality in taxation, history of tax thought, progression in taxation, linear tax rate

### 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Dość zgodnie jako fundament racjonalnego systemu podatkowego i swoistą superzasadę prawa podatkowego traktuje się sprawiedliwość<sup>2</sup>. Dopóki jednak nie napelnimy jej treścią normatywną, pozostaje pustym hasłem, a co najwyżej intuicyjnym przeżyciem, z którego dopiero wyłoni się prawo<sup>3</sup>. Abstrakcyjnie pojmowane pojęcie sprawiedliwości podatkowej jest trudne, a być może i niemożliwe do zdefiniowania, lecz jest ono rozumiane różnie w zależności od miejsca, czasu i

poglądów wypowiedzającego się na jego temat<sup>4</sup>, nie udało się natomiast znaleźć – tak w nauce, jak i w praktyce prawodawczej – „złotego klucza” do rozłożenia ciężaru podatkowego<sup>5</sup>. Co więcej, pojęcia sprawiedliwości, a tym bardziej sprawiedliwości społecznej, można uznać za puste formuły pozbawione jakiegokolwiek treści, które są używane, aby dowieść racji bez podawania powodów, odnoszone zaś do systemu podatkowego przenoszą dyskusję w sferę ideologii i polityki a oddalają od prawoznawstwa czy ekonomii<sup>6</sup>. Trzeba także zwrócić uwagę na rozróżnienie sprawiedliwości w sensie

obiektywnym wobec subiektywnego poczucia sprawiedliwości rozkładu ciężaru podatkowego<sup>7</sup>.

Kiedy rozważa się równość i sprawiedliwość opodatkowania, nie sposób pomijać problemu efektywności systemu podatkowego. Na płaszczyźnie teoretycznoprawnej wyraża się obawy co do możliwości połączenia sprawiedliwości ze skutecznością opodatkowania<sup>8</sup>, ekonomia traktuje zaś te cele jako rozbieżne i konkurencyjne wobec siebie<sup>9</sup>. Co więcej, za wyznacznik sprawiedliwości podatkowej uważa się także sposób wydatkowania przez państwo dochodów budżetowych<sup>10</sup>, potencjalny brak równości w poborze podatku można więc sanować na etapie świadczeń o charakterze redystrybucyjnym (zasiłki, dopłaty, opieka społeczna itp.). Jednakże, aby realizować funkcję redystrybucyjną, pobór podatku musi się okazać skuteczny, nie ulega zaś wątpliwości, że najefektywniejsze fiskalnie jest maksymalizowanie zakresu opodatkowania (tak przedmiotowego, jak i podmiotowego) i minimalizowanie jednostkowego ciężaru podatkowego (w aspekcie wysokości bezwzględnej)<sup>11</sup>. Zasady te najlepiej obrazuje powszechnie znana wypowiedź Jeana Baptiste'a Colberta o sztuce obskubywania gęsi w taki sposób, aby było jak najmniej pierza i jak najmniej krzyku. Lwia część dochodów podatkowych pochodzi od zasadniczej, mniej zamożnej części społeczeństwa, nie zaś od garstki bogaczy, podatek od luksusu nie ma więc znaczenia fiskalnego, a jedynie oddziałuje na świadomość społeczną (daje poczucie sprawiedliwości, ale nie dochody budżetowe).

W odbiorze szerszej opinii publicznej spór o równość i sprawiedliwość rozkładu ciężaru podatkowego sprowadza się do podatku od dochodów osobistych<sup>12</sup>. Dostrzegam trzy przyczyny tego zjawiska. Po pierwsze, PIT jest najbardziej odczuwalny przez podatników, tak w sensie subiektywnym, gdyż stykamy się z nim powszechnie w kontekście wynagrodzenia za pracę (niezależnie od tytułu prawnego), podczas gdy podatki obrotowe pozostają ukryte w cenie całkowitej nabywanych dóbr (dostrzegają je przedsiębiorcy), jak i w sensie obiektywnym, gdyż trudniej go przerzucić niż inne typy podatków (zwłaszcza podatki obrotowe)<sup>13</sup>. Po drugie, PIT w największym stopniu uwzględnia sytuację osobistą podatnika (majątkowa, rodzinna, ponoszone koszty utrzymania itp.). Po trzecie, *de lege lata* PIT jako jedyny podatek jest wymierzany według skali progresywnej, która budzi emocje i oddziałuje na społeczne poczucie sprawiedliwości.

PIT stanowi zaledwie ok. 15% dochodów podatkowych budżetu państwa, podczas gdy podatki obrotowe – VAT i akcyza – odpowiednio ok. 45% i 20% (dla porównania CIT – tylko 10%)<sup>14</sup>. W świetle tej prawidłowości nie powinno ulegać wątpliwości, że wbrew powszechnemu odczuciu postulat równości opodatkowania, w tym odniesienie do zasady zdolności świadczenia, należy badać nie tyle w kontekście poszczególnych podatków z osobna, a zwłaszcza najbardziej eksponowanego w dyskusjach politycznych i społecznie odczuwalnego PIT, ale w kontekście całościowo traktowanego systemu ciężarów publicznych wraz ze składkami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, z uwzględnieniem zjawiska przerzucalności podatku<sup>15</sup>. Ze społeczno-gospodarczego punktu widzenia podejście to trafniej odnosić do ekonomicznego źródła obciążonego podatkiem (dylematy: praca albo kapitał oraz oszczędności albo konsumpcja) niż do formalno-

prawnego kryterium przedmiotu opodatkowania (przychód, dochód, obrót, majątek). Co więcej, pobór podatków i składek należy skonfrontować ze świadczeniami redystrybucyjnymi na rzecz społeczeństwa.

## 2. MYŚL POLITYCZNO-EKONOMICZNA WOBEC RÓWNOŚCI I SPRAWIEDLIWOŚCI OPODATKOWANIA

Współczesny dyskurs na tematy społeczno-gospodarcze mieści się w granicach wyznaczonych z jednej strony przez liberalizm, z drugiej zaś – przez szeroko pojęte nurty lewicowe nawiązujące do koncepcji tzw. państwa dobrobytu (ang. *welfare state*). Odrzucamy natomiast poglądy sprzed ery ekonomii klasycznej jako utopijne bądź anachroniczne (np. fizjokratyzm czy merkantylizm). Według myśli liberalnej obciążenie proporcjonalne do poziomu zamożności jest sprawiedliwe i efektywne ekonomicznie, gdyż zachęca do wydajniejszej pracy, zakumulowane dzięki temu zasoby pobudzają zaś całą gospodarkę, z korzyścią także dla uboższych. Wbrew pozorom natomiast progresja opodatkowania nie przynosi nikomu korzyści, gdyż hamuje rozwój gospodarczy całego społeczeństwa i sprzyja tzw. szarej strefie, dla bogatszych stanowi swoistą karę za wydajniejszą pracę, a ubogim nie daje niczego. Koncepcja tzw. państwa dobrobytu opiera się zaś na aktywnej polityce socjalnej finansowanej z wysokich podatków progresywnych. Wzrost podatków ogranicza jednak tzw. krzywa Laffera, zgodnie z którą po przekroczeniu krytycznego poziomu stopy opodatkowania dochody budżetowe maleją, zamiast rosnać<sup>16</sup>.

Problemem sprawiedliwego, a jednocześnie efektywnego rozłożenia ciężaru podatkowego w społeczeństwie zajmowali się m.in. Adam Smith, David Ricardo, Jean-Baptiste Say, John Stuart Mill, Karol Marks, Adolph Wagner, Fritz Neumark i John Maynard Keynes. Ich poglądy do dziś stanowią zaś determinanty poszukiwań idealnego systemu podatkowego, tak na płaszczyźnie doktrynalnej i publicystycznej, jak i w praktyce politycznej. Wypowiadali się oni o całościowo pojętym systemie podatkowym i o relacjach między różnymi typami obciążeń, przy czym ukształtowany stosunkowo niedawno (XIX w.) podatek dochodowy traktowali bardziej jako postulat niż empiryczną rzeczywistość.

A. Smith uważał, że obywatele powinni się przyczyniać do utrzymania państwa (rządu) proporcjonalnie do dochodu, jaki pod jego opieką uzyskują (tzw. teoria ekwiwalencji). Myśl ta jest rozmaicie interpretowana. Wyraz „proporcjonalnie” sugeruje podatek liniowy, niemniej nie wyklucza progresji, gdyż proporcja nie odnosi się do zamożności, ale do ochrony (korzyści) ze strony państwa, ta zaś rośnie ponadproporcjonalnie w stosunku do poziomu zamożności<sup>17</sup>. Co ważne, poglądy Smitha odnoszą się do współczesnego mu społeczeństwa stanowego, którego znaczna część nie była obciążona żadnymi daninami publicznymi, oraz do funkcjonujących wówczas podatków pogłównych o stałej kwocie, niezależnej od poziomu zamożności – w porównaniu z nimi nawet podatek liniowy (proporcjonalny), obciążający całość społeczeństwa, jest korzystny dla uboższych. Smith opowiadał się także za obciążeniem podatkami konsumpcyjnymi dóbr luksusowych zamiast artykułów pierwszej potrzeby.

Zgodnie z tzw. regułą edynburską D. Ricardo podatek powinien być neutralny w tym sensie, że zostawia obywatela

w mniej więcej takiej samej sytuacji majątkowej, w jakiej go zastał (neutralność opodatkowania). Regułę tę zgodnie interpretuje się jako postulat proporcjonalności opodatkowania oraz zakaz traktowania podatku jako mechanizmu redystrybucji środków finansowych i niwelacji różnic majątkowych w społeczeństwie<sup>18</sup>.

Popularny kontynuator klasycznej myśli liberalnej w krajach frankofońskich J.-B. Say opowiadał się za niskim, choć progresywnym podatkiem i nadaniem obciążeniom fiskalnym funkcji socjalnej – tak dalece, jak nie zagraża ona utrzymaniu poziomu życia poszczególnych obywateli<sup>19</sup>. Według Saya z perspektywy sprawiedliwości podatek dochodowy powinien zapewniać dwie trzecie dochodów budżetowych, a podatki pośrednie – jedynie jedną trzecią. Postulat ten realizował, kształtowany od przełomu XVIII i XIX w. do początku XX w., angielski podatek dochodowy (wymierzany po odliczeniu kosztów), rozdzielony na 5 cedułów w zależności od źródeł dochodu wraz z tzw. *super tax* – podatkiem progresywnym od nadwyżki sumy wszystkich cedułów ponad określone minimum (podatek ten często uznawany jest za historyczny wzorzec sprawiedliwości podatkowej)<sup>20</sup>.

Uważany za prekursora współczesnego tzw. liberalizmu socjalnego J.S. Mill traktował podatek jako ofiarę na rzecz społeczeństwa, a nie jako miarę korzyści od niego uzyskanych, wkład w utrzymanie państwa powinien być zaś taki, aby wszyscy odczuwali ten sam poziom ciężaru (tzw. teoria równej ofiary). Interpretacje tej myśli są sporne. Z jednej strony Mill krytykował progresję jako mechanizm redystrybucji zasobów majątkowych, z drugiej – wyraził zasadę zdolności płatniczej, gdyż podatek powinien obciążać jedynie to, co pozostaje po odliczeniu minimum egzystencji, a co więcej – równy nie ma być tak wyliczony podatek, ale odczucie jego ciężaru, zamożny zaś w mniejszym stopniu niż biedny odczuwa ten sam ubytek dochodu w sensie bezwzględny (kwotowym)<sup>21</sup>.

Zasada zdolności płatniczej (zdolności świadczenia) stanowi kanon współczesnego myślenia o systemie podatkowym – jako emanacja zasad powszechności i równości opodatkowania ma zapewniać sprawiedliwość opodatkowania<sup>22</sup>. Arnold J. Cohen Stuart, w nawiązaniu do myśli Milla, zaproponował koncepcję równej ofiary proporcjonalnej – takie samo procentowe obciążenie względem ubytku krańcowej użyteczności dochodu prowadzi do progresji opodatkowania<sup>23</sup>. Podobnie Francis Y. Edgeworth twierdził, że utrata korzyści przez bogatych wskutek opodatkowania jest mniejsza niż w przypadku biednych, wskaźnik równości utraconych korzyści determinuje więc silną progresję, aby wyrównać dochód po opodatkowaniu<sup>24</sup>.

A. Wagner sformułował tezę o stałym wzroście wydatków publicznych i potrzeb budżetu państwa wraz z rozwojem funkcji państwa (tzw. prawo Wagnera). Zwrócił też uwagę na redystrybucyjną funkcję opodatkowania – podatek nie odgrywa jedynie roli fiskalnej, gdyż koryguje nierówności społeczne, dzięki czemu wzrastają łączne zasoby konsumpcyjne i rośnie popyt globalny (biedniejsi konsumują proporcjonalnie więcej dochodu niż bogatsi, którzy go akumulują)<sup>25</sup>. Wagner opowiadał się za tzw. podatkiem globalnym, który sumuje wszystkie strumienie dochodów i poddaje łagodnej progresji, przy czym rozróżniał tzw. dochody fundowane (z kapitału) i

tzw. dochody niefundowane (z pracy), a za sprawiedliwe i korzystne dla społeczeństwa uważał to, aby dochody fundowane były opodatkowane wyżej i bardziej progresywnie niż dochody niefundowane. Co ważne, Wagner nie podważał podwalin współczesnego mu państwa liberalnego; nie chciał naruszać własności ani hamować rozwoju gospodarczego, zmiany w strukturze majątkowej społeczeństwa miały być zaś stopniowe i dość ograniczone.

Z odmiennych założeń wychodzili K. Marks i Fryderyk Engels. Za cel uważali oni społeczeństwo bezklasowe (równe w sensie majątkowym), w którym nie będzie miejsca tak dla własności prywatnej, jak i dla obciążających ją podatków, lecz do czasu osiągnięcia tego celu (na drodze rewolucji) opowiadali się za wysokim ciężarem podatkowym i silną progresją prowadzącą do konfiskaty majątku<sup>26</sup>.

F. Neumark podkreślał, że nie istnieją uniwersalne reguły rozkładu ciężaru podatkowego, abstrakcyjnie pojmowana równość wymaga zaś w istocie traktowania zindywidualizowanego i nierównego (opowiadał się za progresją)<sup>27</sup>.

Politykę społeczno-ekonomiczną świata zachodniego w XX w. zdominowały dwie tendencje: interwencjonizm i neoliberalizm.

Pierwszy wywodzi się od myśli J.M. Keynesa z okresu tzw. Wielkiego Kryzysu przełomu lat 20. i 30., jego istotą jest zaś zwiększanie popytu konsumpcyjnego w okresach dekonunktury przez transfery finansowe do społeczeństwa (np. wynagrodzenie za roboty publiczne)<sup>28</sup>. Polityka podatkowa musi być podporządkowana cyklom koniunkturalnym. Co do zasady Keynes opowiadał się za progresją, lecz w okresach recesji poziom obciążeń podatkowych musi maleć, potrzeby publiczne należy więc finansować kosztem deficytu budżetowego (długu publicznego)<sup>29</sup>.

Podwaliny teorii neoliberalnej stworzyła tzw. szkoła austriacka (Ludwig von Mises i Friedrich von Hayek), a rozwinęła tzw. szkoła chicagowska (Milton Friedmann). Neoliberalowie opowiadają się przeciwko progresji i uwzględnianiu sytuacji życiowej podatnika, gdyż nadmierne komplikuje to system podatkowy oraz czyni go nieefektywnym fiskalnie i jedynie pozornie sprawiedliwym. Progresywny podatek dochodowy uderza przede wszystkim w klasę średnią, nie zaś w klasę wyższą, i utrudnia awans społeczny biednym, gdyż odbiera im efekty intensywnej pracy<sup>30</sup>, dane statystyczne podważają zaś jego zdolność do korekty nierówności społecznych (mierzonych tzw. współczynnikiem Giniego)<sup>31</sup>.

#### Przypisy:

- 1 Progresja opodatkowania polega na ponadproporcjonalnym wzroście obciążeń w stosunku do – odzwierciedlającej poziom zamożności – podstawy, która jest obciążona podatkiem. Przeciwnością progresji jest regresja. Podatek proporcjonalny cechuje natomiast jednolita stawka procentowa, niezależnie od wysokości podstawy opodatkowania, bez żadnych ulg, zwolnień, wyłączeń i kwoty wolnej od podatku; takie elementy zawiera zaś – przy jednolitej stawce procentowej – tzw. podatek liniowy, który zyskuje dzięki temu charakter progresywny w dolnych przedziałach podstawy opodatkowania (potocznie pojęcia podatków liniowego i proporcjonalnego są traktowane jako synonimiczne).
- 2 A. Gomulowicz, w: *System prawa finansowego*, t. III, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 126 i nast.

- <sup>3</sup> L. Kurowski, *Niektóre zasady teorii podatku a polityka podatkowa*, „Glosa” 1998, nr 1, s. 5.
- <sup>4</sup> J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5, s. 1.
- <sup>5</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 7-9.
- <sup>6</sup> F.A. von Hayek, *Fikcja sprawiedliwości społecznej*, w: *Teksty Liberalne*, t. I, Warszawa 1993, s. 103 i nast.; zob. H. Kaczmarczyk, *Friedrich August von Hayek jako krytyk pojęcia sprawiedliwości społecznej*, <https://mises.pl/wp-content/uploads/2010/11/H.-Kaczmarczyk-F.A.Hayek-jako-krytyk-sprawiedliwosci-spoecznej.pdf>, dostęp: 28.11.2020; J. Dziewulski, *Sprawiedliwość społeczna jako przedmiot sporu*, w: *Efektywność a sprawiedliwość*, J. Wilkin (red.), Warszawa 1997, s. 164 i nast.
- <sup>7</sup> T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5, s. 3-4.
- <sup>8</sup> A. Gomułowicz, *Zasada...*, dz. cyt., s. 13; tenże, *Problemy teorii opodatkowania w Polsce (artykuł dyskusyjny)*, „Glosa” 1996, nr 4, s. 3.
- <sup>9</sup> F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 35-39. Na temat ekonomicznego dylematu sprawiedliwości (równości) i efektywności, zob. T. Kwarciński, *Sprawiedliwość czy efektywność? Analiza wykorzystująca ekonometryczny model wzrostu gospodarczego z historycznie optymalnym zróżnicowaniem płac*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2007, nr 213, s. 109 i nast.
- <sup>10</sup> J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień...*, dz. cyt., s. 2.
- <sup>11</sup> *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010, s. 31-32.
- <sup>12</sup> W Polsce funkcjonuje pod nazwą podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), a działalność gospodarczą korporacji i innych podmiotów zbiorowych obciąża podatek dochodowy od osób prawnych (CIT). Podatki te regulują odpowiednio: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”) i ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.).
- <sup>13</sup> Podatek obrotowy rozlicza sprzedawca, niemniej stanowi obligatoryjną część ceny, jego ciężar ponosi więc nabywca, a ostatecznie finalny konsument, który nie prowadzi działalności gospodarczej i nie ma możliwości dalszego przerzucenia. W konsekwencji, mimo że podatek odprowadzają przedsiębiorcy, to ekonomiczny ciężar ponoszą jedynie tymczasowo (do czasu przerzucenia na kolejne ogniwa w łańcuchu obrotu), konsumenci wykazują się zaś swoistym niezuculeniem podatkowym – kierują się łączną ceną, a często nie mają pojęcia, ile wynoszą zawarte w niej podatki obrotowe. Według kryterium zdolności do przerzucenia podatki dzielimy na pośrednie (obrotowe) i bezpośrednie (dochodowe i majątkowe). W ujęciu modelowym podatki pośrednie nie obciążają bezpośrednio majątku podatnika.
- <sup>14</sup> Według danych Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu państwa za 2019 r., które potwierdzają prawidłowości z lat poprzednich, dochody z PIT wyniosły 65,4 mld zł, podczas gdy z VAT i akcyzy odpowiednio 181,0 mld zł i 72,5 mld zł (dla porównania dochody z CIT to tylko 40,0 mld zł), łączne dochody podatkowe to 367,5 mld zł, a wszystkie dochody w sumie – 400,5 mld zł (*Sprawozdanie roczne za 2019 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2019-rok>, dostęp: 28.11.2020). Dane te nie uwzględniają:
- 1) składek w ramach systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, które obciążają dochody osobiste w podobny sposób i w porównywalnej wysokości jak PIT oraz
  - 2) udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z obu podatków dochodowych (dla tych jednostek stanowią najważniejsze źródło dochodów).
- W konsekwencji obciążenia dochodów osobistych mają większe znaczenie dla całości systemu finansów publicznych niż wynika z danych dotyczących PIT i budżetu państwa.
- <sup>15</sup> Pogląd ten nie budzi wątpliwości w literaturze. Zob. A. Gomułowicz, *Zasada...*, dz. cyt., s. 54-56; E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 168 i nast.
- <sup>16</sup> R. Gwiazdowski, *Krzywa Laffera. Rzecz o tym, jak obniżki stawek podatkowych mogą skutkować zwiększeniem wpływów podatkowych i vice versa*, [https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/omt8r4\\_02.04.2014BroszuraKrzywaLaffera.....pdf](https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/omt8r4_02.04.2014BroszuraKrzywaLaffera.....pdf), dostęp: 28.11.2020. Ta abstrakcyjna, nieopisana wzorem matematycznym koncepcja wzbudza wiele kontrowersji, kształt krzywej jest zaś zmienny w czasie i

- uzależniony od konkretnych uwarunkowań społecznych. Potwierdzają ją dane statystyczne odnoszące się jedynie do wyrywkowo traktowanych elementów systemu podatkowego (przykładowo w Polsce w latach 1999-2001 obniżyły się dochody budżetowe po podwyższeniu akcyzy na alkohol, w 2002 r. zaś zwiększyły się po jej obniżeniu – w obu przypadkach nie zmienił się poziom konsumpcji, zmieniła się natomiast skala „szarej strefy”: przemytu i nielegalnej produkcji).
- <sup>17</sup> A. Gomułowicz, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 52-54.
- <sup>18</sup> Tamże, s. 62-67.
- <sup>19</sup> N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 53-55.
- <sup>20</sup> Tamże, s. 59-61.
- <sup>21</sup> A. Gomułowicz, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, dz. cyt., s. 69-70; R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny: doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 100-102.
- <sup>22</sup> A. Gomułowicz, *Zasada...*, dz. cyt., s. 47 i nast.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 7-9 i 36-41; T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, w: *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, A. Nalepka, A. Ujwara-Gil (red.), Nowy Sącz 2009, s. 311-323; E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, dz. cyt., s. 28-42.
- <sup>23</sup> A.J. Cohen Stuart, *On Progressive Taxation*, w: *Classics in the Theory in Public Finance*, R.A. Musgrave, A.T. Peacock (red.), New York 1958, s. 48 i nast.
- <sup>24</sup> H. Peyton Young, *Sprawiedliwy podział*, Warszawa 2003, s. 153-157.
- <sup>25</sup> A. Gomułowicz, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, dz. cyt., s. 73-82.
- <sup>26</sup> K. Marks, F. Engels, *Manifest partii komunistycznej*, [https://www.ce.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2018/10/4.-kapitalizm\\_marks\\_engels\\_manifest-komunistyczny.pdf](https://www.ce.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2018/10/4.-kapitalizm_marks_engels_manifest-komunistyczny.pdf), s. 14, dostęp: 28.11.2020.
- <sup>27</sup> A. Gomułowicz, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, dz. cyt., s. 81-89.
- <sup>28</sup> Warto podkreślić, że równocześnie z J.M. Keynesem teorię cykli koniunkturalnych rozwinął Michał Kalecki, lecz jego prace, mimo że w powszechnej opinii bardziej wszechstronne i przekonujące, pozostały mniej popularne, gdyż publikował po polsku i po francusku, a nie po angielsku.
- <sup>29</sup> R. Gwiazdowski, *Podatek...*, dz. cyt., s. 106-111.
- <sup>30</sup> Tamże, s. 13-14 oraz 171 i nast.
- <sup>31</sup> M. Pasternak-Malicka, *Dylemat sprawiedliwości podatkowej subiektywnej w perspektywie liniowej oraz progresywnej stawki podatkowej w świetle badań własnych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2017, vol. LI, s. 274 i nast. Por. krytykę miarodajności tzw. współczynnika Giniego i propozycje alternatywne: A. Walasik, *Redystrybucyjna funkcja finansów publicznych w ujęciu teoretycznym*, Katowice 2008, s. 70-77 i 89-95.

## Bibliografia:

1. J. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Warszawa 1997
2. A. J. Cohen Stuart, *On Progressive Taxation*, w: *Classics in the Theory in Public Finance*, red. R. A. Musgrave, A. T. Peacock, New York 1958
3. E. K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018
4. J. Dziewulski, *Sprawiedliwość społeczna jako przedmiot sporu*, w: *Efektywność a sprawiedliwość*, red. J. Wilkin, Warszawa 1997
5. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992
6. J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, Glosa 1997, nr 5
7. A. Gomułowicz, *Problemy teorii opodatkowania w Polsce (artykuł dyskusyjny)*, Glosa 1996, nr 4
8. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001
9. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016
10. F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004
11. R. Gwiazdowski, *Krzywa Laffera*, [https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/omt8r4\\_02.04.2014BroszuraKrzywaLaffera.....pdf](https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/omt8r4_02.04.2014BroszuraKrzywaLaffera.....pdf)
12. R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny: doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007
13. F. A. von Hayek, *Fikcja sprawiedliwości społecznej*, w: *Teksty Liberalne*, t. I, Warszawa 1993

14. H. Kaczmarczyk, *Friedrich August von Hayek jako krytyk pojęcia sprawiedliwości społecznej*, <https://mises.pl/wp-content/uploads/2010/11/H.-Kaczmarczyk-F.A.Hayek-jako-krytyk-sprawiedliwosci-spoecznej.pdf>
15. L. Kurowski, *Niektóre zasady teorii podatku a polityka podatkowa*, Głosa 1998, nr 1
16. T. Kwarciański, *Sprawiedliwość czy efektywność? Analiza wykorzystująca ekonometryczny model wzrostu gospodarczego z historycznie optymalnym zróżnicowaniem płac*, AUL 2007, folia oeconomica 213
17. K. Marks, F. Engels, *Manifest partii komunistycznej*, [https://www.ce.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2018/10/4.-kapitalizm\\_marks\\_engels\\_manifest-komunistyczny.pdf](https://www.ce.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2018/10/4.-kapitalizm_marks_engels_manifest-komunistyczny.pdf)
18. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018
19. M. Pasternak-Malicka, *Dylemat sprawiedliwości podatkowej subiektywnej w perspektywie liniowej oraz progresywnej stawki podatkowej w świetle badań własnych*, AUMCS Sectio H Oeconomia 2017, vol. LI
20. H. Peyton Young, *Sprawiedliwy podział*, Warszawa 2003
21. *System prawa finansowego*, t. III, red. L. Etel, Warszawa 2010
22. T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, w: *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, red. A. Nalepka i A. Ujwara-Gil, Nowy Sącz 2009
23. *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2010

Artykuł do redakcji wpłynął: 6.11.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 16.12.2020 r.

Adres autora: krzysztof.radzikowski@isp-modzelewski.pl