



EDGAR KRZYSZTOF DROZDOWSKI

ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ
A POLSKI SYSTEM PODATKOWY

WYDAWNICTWO NAUKOWE UAM



ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ A POLSKI SYSTEM PODATKOWY

Ojcu

UNIwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
SERIA PRAWO NR 223

Edgar Krzysztof Drozdowski

ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ A POLSKI SYSTEM PODATKOWY



POZNAŃ 2018

Recenzenci: dr hab. Paweł Borszowski, prof. UWr
prof. zw. dr hab. Adam Nita

Publikacja sfinansowana przez Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

© Edgar Krzysztof Drozdowski 2018

This edition © Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu,
Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2018

Monografia doktorska powstała pod kierunkiem naukowym
prof. UAM dr. hab. Dominika Mączyńskiego

Projekt okładki: K. & S. Szurpit

Redakcja: Ewa Kapyszevska

Redakcja techniczna: Dorota Borowiak

Łamanie komputerowe: Marcin Tyma

ISBN 978-83-232-3387-9

ISSN 0083-4262

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU IM. ADAMA MICKIEWICZA W POZNANIU

61-701 POZNAŃ, UL. FREDRY 10

www.press.amu.edu.pl

Sekretariat: tel. 61 829 46 46, faks 61 829 46 47, e-mail: wyd nauk@amu.edu.pl

Dział Promocji i Sprzedaży: tel. 61 829 46 40, e-mail: press@amu.edu.pl

Wydanie I. Ark. wyd. 14,25. Ark. druk. 12,75

DRUK I OPRAWA: VOLUMINA.PL DANIEL KRZANOWSKI, SZCZECIN, UL. KS. WITOLDA 7-9

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	7
PODZIĘKOWANIE	9
WSTĘP	11
Wyjaśnienie i uzasadnienie wyboru tematyki badań	11
Stan badań	15
Problematyka badawcza i tezy pracy	16
Uzasadnienie struktury pracy i metoda badań	17
GENEZA ZASADY ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ	19
1.1. Wprowadzenie	19
1.2. Zasada ekwiwalencji jako pierwsza teoria rozkładu ciężaru podatkowego	21
1.3. Początki zasady zdolności płatniczej	25
1.4. Implementacja zasady zdolności płatniczej do porządków prawnych	30
1.5. Próby konkretyzacji zasady zdolności płatniczej	34
1.6. Krytyka zasady zdolności płatniczej	40
1.7. Wnioski	41
ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W WYBRANYCH KRAJACH	43
2.1. Wprowadzenie	43
2.2. Regulacyjne ustalenie obowiązywania zasady zdolności płatniczej	44
2.3. Orzecznicze ustalenie obowiązywania zasady zdolności płatniczej	51
2.4. Wnioski	62
ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W WYMIARZE UNIJNYM ORAZ MIĘDZYNARODOWYM	64
3.1. Wprowadzenie	64
3.2. Zasada zdolności płatniczej w międzynarodowym prawie podatkowym	65
3.3. Zasada zdolności płatniczej w prawie unijnym	84
3.4. Wnioski	96
KONSTRUKCJA ZASADY ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W POLSCE	98
4.1. Wprowadzenie	98
4.2. Zasada powszechności opodatkowania a zasada zdolności płatniczej w świetle art. 84 Konstytucji RP	100
4.3. Zasada równości	110

4.4. Prawa podmiotowe	123
4.5. Wzorzec normatywny zasady zdolności płatniczej	137
4.6. Zakres zastosowania zasady zdolności płatniczej	139
4.7. Opodatkowanie bezpośrednie a indywidualizacja ciężaru podatkowego	144
4.8. Względna swoboda ustawodawcy podatkowego w indywidualizacji ciężaru po- datkowego	149
4.9. Rozkład całkowitego ciężaru podatkowego	168
4.10. Wnioski	171
PODSUMOWANIE	180
POSTULATY <i>DE LEGE LATA</i> I <i>DE LEGE FERENDA</i>	188
BIBLIOGRAFIA	190
ORZECZNICTWO	196
AKTY PRAWNE	201
INNE ŹRÓDŁA	204
THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE AND THE POLISH TAX SYSTEM (Summary)	205

WYKAZ SKRÓTÓW

- Dyrektywa o podatku od wartości dodanej** – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1–118).
- Dyrektywa restrukturyzacyjna** – dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. L 310 z 25.11.2009, s. 34–46).
- Dyrektywa ws. odsetek i należności licencyjnych** – dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. L 157 z 26.06.2003, s. 49–54).
- Dyrektywa ws. spółek dominujących i zależnych** – dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 345/8 z 29.12.2011, s. 8–16).
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- KRO** – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 682).
- OP** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).
- UPDOF** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.).
- UPDOP** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.).
- UPTU** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).
- UPA** – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 43).
- Ustawa Zasadnicza** – ustawa zasadnicza z 23 maja 1949 r. Republiki Federalnej Niemiec (BGBl. IS. 2438).

PODZIĘKOWANIE

Publikacja rozprawy doktorskiej wymaga kilku słów podziękowań dla osób, bez których jej powstanie byłoby trudne bądź niemożliwe. W pierwszej kolejności chciałbym podziękować mojemu promotorowi prof. UAM dr. hab. Dominikowi Mączyńskiemu. Nadzór Pana Profesora nad postępami w przygotowaniu pracy doktorskiej, jej trafna krytyka i żelazna dyscyplina naukowa miały kluczowe znaczenie dla powstania tej publikacji. Jestem wdzięczny za stałe wsparcie, konstruktywne dyskusje i otwartość na prezentowane przeze mnie koncepcje.

Równie gorące podziękowania chciałbym złożyć na ręce prof. zw. dr. hab. Andrzeja Gomułowicza. Rola Pana Profesora miała dwojaki charakter – po pierwsze jako kierownika Katedry Prawa Finansowego, który zawsze życzliwie wspierał moje postępy w pracy naukowej. Po drugie jako ojca polskich badań nad zasadami prawa podatkowego, które ukształtowały moje spojrzenie na tę tematykę i stanowiły podstawę oraz inspirację do dalszych badań własnych.

Chciałbym wyrazić wdzięczność względem recenzentów mojej pracy doktorskiej prof. UW dr. hab. Pawła Borszowskiego oraz prof. zw. dr. hab. Adama Nity za wnikliwe recenzje oraz wsparcie w publikacji tej monografii. Równocześnie kieruję podziękowania do prof. UAM dr. hab. Magdaleny Fedorowicz oraz prof. UAM dr. hab. Tomasza Nieboraka za konstruktywną krytykę pracy doktorskiej zarówno na etapie jej założeń, jak i gotowego szkicu całej rozprawy. Dziękuję również za dalsze wsparcie udzielone mi po otwarciu przewodu doktorskiego.

Ponadto chciałbym podziękować mojemu pierwszemu opiekunowi naukowemu prof. WSB dr. hab. Ryszardowi Sowińskiemu oraz władzom WPiA UAM, a w szczególności Pani Dziekan prof. UAM dr. hab. Joannie Haberkowi. Nie sposób nie podziękować również prof. zw. dr. hab. Jerzemu Małeckiemu, który jako kierownik Katedry Prawa Finansowego umożliwił mi rozpoczęcie studiów doktorskich.

Na koniec doktorat nie powstałby bez wsparcia rodziny. Ogromną rolę odegrał mój ojciec Stoigniew, który nieustannie wspierał mnie w pracy naukowej. Równocześnie rozprawa nie powstałaby bez udziału mojej żony Katarzyny. Dziękuję jej nie tylko za cierpliwość, pomoc i wyrozumiałość, ale także za wsparcie meryto-

ryczne w ocenie warstwy językowej pracy doktorskiej. Słowa podziękowania należą się również mojej matce chrzestnej, cioci Beacie, która wspierała mnie rozmową oraz pomagała w korekcie doktoratu. Za czuwanie nad poprawnością językową części anglojęzycznej pracy dziękuję mojemu kuzynowi Stefanowi. Na koniec praca nie powstałaby bez pozostałych członków rodziny, w szczególności brata Marceliego i kuzyna Bogdana.

Pragnę również wspomnieć tych z rodziny, którzy odeszli, a których wsparcie trwa do dzisiaj, w szczególności śp. matkę dr Iwonę Kiełbasiewicz-Drozdowską oraz śp. dziadka prof. zw. dr. hab. Zbigniewa Drozdowskiego.

WSTĘP

Wyjaśnienie i uzasadnienie wyboru tematyki badań

Spór o sens i istotę zasady zdolności płatniczej trwa już od co najmniej kilku stuleci, a dyskutanci prezentują często skrajne opinie. Dla jednych zasada zdolności płatniczej jest tylko „pustą formułą”¹, podczas gdy dla innych „zasadniczym nakazem sprawiedliwości jest to, aby opodatkowanie nakładane było według ekonomicznej zdolności płatniczej”². O doniosłości rozważań nad zasadą zdolności płatniczej świadczy to, że była ona przedmiotem badań najwybitniejszych postaci „podatkowego Olimpu”³, jak A. Wagner, F.J. Neumann, J.S. Mill, A.E.F. Schäffle⁴, F. Lassalle czy E.R.A. Seligman. Różnorodnie nazywana w poszczególnych językach zasada zdolności płatniczej: *ability to pay principle*, *faculty theory*, *taxable capacity principle*, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, *draagkrachtbeginsel*, *principe de capacite contributive*, *principio della capacita contributiva*, *principio de capacidad contributiva* stanowi fundament prawa podatkowego w rozwiniętych państwach, a w niektórych porządkach prawnych jest ona nawet *expressis verbis* wyrażona w ustawie zasadniczej (m.in. w konstytucjach Francji, Grecji, Włoch, Hiszpanii czy Turcji)⁵. Dogłębne poznanie tej zasady i umiejscowienie jej w polskim porządku prawnym jest kluczowe dla zrozumienia istoty polskiego prawa podatkowego.

Temat publikacji *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy* wymaga kilku słów wyjaśnień. Pojęcie zasady prawa jest od lat przedmiotem debaty na-

¹ K. Littmann, *Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, w: red. H. Haller i in., *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus. Fritz Neumark zum 70. Geburtstag*, Tübingen 1970, s. 114.

² Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 1984 r., sygn. akt BvL 10/80: „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, daß die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird” [tłumaczenie własne].

³ Określenie zapożyczone od A. Gomułowicza, *vide*: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 26; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, Warszawa 2013, s. 46.

⁴ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln 1983, s. 25.

⁵ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht: ein systematischer Grundriß*, wyd. 13, Köln 1991, s. 58.

ukowej zarówno na gruncie teorii prawa, jak i na gruncie poszczególnych dziedzin prawa. W tym miejscu zostaną poruszone wyłącznie najistotniejsze koncepcje powstałe na gruncie polskiego prawoznawstwa (koncepcja poznańska, koncepcja J. Wróblewskiego, koncepcja M. Kordeli). Celowo zostaną pominięte osiągnięcia zagranicznych teoretyków prawa, m.in. R. Dworkina, R. Alexy'ego, M. Atienzy czy J.R. Manero. Celem tego wprowadzenia jest bowiem możliwie maksymalne ujednolichenie pojęć zawartych w temacie pracy, a nie przeprowadzanie badań nad istotą zasad prawa. Rozważania na temat zasad prawa w tej pracy mają charakter *stricte* utylitarny. Określenie rozumienia zasad prawa na gruncie tej pracy ma umożliwić prowadzenia dalszych badań nad zasadą zdolności płatniczej.

Autorami koncepcji poznańskiej są S. Wronkowska, M. Zieliński i Z. Ziemiński. Jej podstawowe założenie polega na rozróżnieniu zasad jako wypowiedzi ujmowanych opisowo albo dyrektywalnie. W rudymenarnym znaczeniu opisowym zasada prawa stanowi „wzorzec ukształtowania określonego przedmiotu unormowania wskazujący sposób rozstrzygnięcia określonej kwestii, wyróżnionej z określonego punktu widzenia”⁶. Tak ujęta zasada może służyć celom dydaktyki prawniczej, opisywaniu systemu prawnego, wskazywaniu powiązań funkcjonalnych między poszczególnymi normami danego systemu czy też ilustracji roli społecznej konkretnej normy lub instytucji prawnej⁷. Tymczasem zasady ujmowane dyrektywalnie odnoszą się do szczególnego wyróżnienia norm o charakterze nadrzędnym w stosunku do innych⁸. Tak sformułowane rozróżnienia pozwalają jednoznacznie ustalić, że zasada zdolności płatniczej w polskim systemie prawnym ma charakter dyrektywalny – wynika to bezpośrednio z jednej z postawionych na dalszym etapie tej pracy tez dotyczącej normatywności zasady zdolności płatniczej.

Jak trafnie wskazują autorzy koncepcji poznańskiej, „nadrzędność zasad prawa” nie przejawia się tylko w ich hierarchicznej nadrzędności w stosunku do norm niższego rzędu. „Nadrzędność” może się przejawiać również w tym, że zasada prawa do pewnego stopnia wyznacza merytoryczny kierunek prawotwórstwa⁹. Zasada zdolności płatniczej z pewnością jest takim kierunkowskazem dla prawodawcy. W przypadku zaś gdy prawodawca ją zignoruje, będzie ona również stanowić podstawę do kontroli konstytucyjności stanowionego prawa.

Postawienie tezy o normatywności zasady zdolności płatniczej nie oznacza, że nie zostanie zaprezentowana zasada zdolności płatniczej w ujęciu opisowym. Będzie to miało miejsce przede wszystkim w pierwszych dwóch rozdziałach tej pracy,

⁶ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa: zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 43.

⁷ Ibidem, s. 28–29.

⁸ Ibidem, s. 28.

⁹ Ibidem, s. 65.

w ramach których zasada zdolności płatniczej zostanie poddana analizie w ujęciu historycznym i prawnoporównawczym.

Zasadę zdolności płatniczej można również określić jako zasadę-agregat¹⁰. Wynika to z faktu, że zasada zdolności płatniczej wyinterpretowywana jest z zespołu przepisów konstytucyjnych, które często same z osobna pełnią rolę samodzielnych zasad. Nie oznacza to jednak, że zasada zdolności płatniczej będzie prostą sumą przywołanych przepisów konstytucyjnych.

Trochę inne rozróżnienie proponuje J. Wróblewski. Obok wypowiedzi pełniących funkcję opisową wyodrębnia „ogólne zasady prawa”, wprowadzając dodatkowy podział na zasady prawa mające charakter norm obowiązujących i postulaty prawa nienależące do systemu prawa obowiązującego. Postulaty prawa mają się odnosić do tradycji prawnonaturalnej, ale też do reguł formułowanych w wyniku badań prawnoporównawczych¹¹. Przedstawiona przez J. Wróblewskiego kategoryzacja jest mniej jednoznaczna niż ujęcie poznańskie. Postulaty prawa mogą bowiem przybierać postać normy postępowania niemającej charakteru obowiązującego, ale też mogą przybierać formułę wypowiedzi opisowej, np. w przypadku prezentacji badań prawnoporównawczych.

Z całą pewnością można jednak stwierdzić, że także w ujęciu J. Wróblewskiego będąca przedmiotem badań zasada zdolności płatniczej ma charakter zasady prawa jako normy obowiązującej. W pewien sposób kuszące jest wprowadzone przez J. Wróblewskiego pojęcie postulatu prawa. Już na wstępie tej pracy można bowiem stwierdzić, że nie zawsze możliwe będzie określenie, czy każda norma wynikająca z zasady zdolności płatniczej ma charakter obowiązujący. Do tego potrzebna będzie szeroka dyskusja doktrynalna oraz działalność orzecznicza sądów, w szczególności Trybunału Konstytucyjnego. Pojęcie postulatu prawa znajdującego się jakby „pomiędzy” zasadą w ujęciu opisowym a zasadą prawa w ujęciu dyrektywalnym mogłoby rozwiązać potencjalne problemy z zakresem normowania zasady zdolności płatniczej.

Różniące się od powyższych rozumienie zasad proponuje M. Kordela¹², która ciężar definicyjny z obowiązywania zasady przenosi na to, czym ta zasada faktycznie jest. Uważa ona, że w przeciwieństwie do norm zwykłych nakazujących określone postępowanie zasady prawa nakazują realizację określonych wartości. Rozróżnienie między zasadą a zwykłą normą prawa wynika z rodzaju nakazu, o którego kwalifikacji w dużej mierze decyduje *opinio communis doctorum*¹³. Tak

¹⁰ Ibidem, s. 22.

¹¹ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.

¹² Teoria M. Kordeli prowadzącej badania na Uniwersytecie im. Adama Mickiewicza w Poznaniu jest przedstawiana oddzielnie, ponieważ istotnie różni się od teorii tzw. szkoły poznańskiej.

¹³ M. Kordela, *Zasady prawa: studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012, s. 327.

rozumiana zasada prawa jak najbardziej wpisuje się w koncepcję przedstawianej w tej pracy zasady zdolności płatniczej jako rezultatu wykładni przepisów konstytucyjnych, które w sposób oczywisty niosą za sobą doniosłe wartości – wszystkie są bowiem uregulowane w II rozdziale Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”.

M. Kordela dodaje również, że każdy akt stosowania zasady prawa jest wiążącym (precedensowo) aktem jej precyzowania (konkretyzowania)¹⁴. Wskazuje więc wyraźnie, że rozumienie zasady zdolności płatniczej jest stopniowo budowane w praktyce stosowania prawa, w szczególności wskutek twórczej działalności sądów. Nowość koncepcji zasady zdolności płatniczej w polskim porządku prawnym sprawia, że w tej monografii nie będzie możliwe skorzystanie z bogatego materiału badawczego w postaci orzeczeń organów stosujących prawo. Tym samym trzeba będzie się zmierzyć z pewnymi wątpliwościami w zakresie konkretyzacji tej zasady.

Podsumowując powyższe rozważania, zasada zdolności płatniczej ma charakter normatywny – jest więc zasadą w ujęciu dyrektywalnym w rozumieniu szkoły poznańskiej czy zasadą mającą charakter normy obowiązującej w rozumieniu przedstawionym przez J. Wróblewskiego. Zupełna konkretyzacja zasady zdolności płatniczej jest wysoce problematyczna, jeśli nie niemożliwa. W przypadku wątpliwości, czy norma wyprowadzana z zasady zdolności płatniczej ma charakter obowiązujący, w pracy będą sygnalizowane problemy konkretyzacyjne lub taka norma będzie nazywana postulatem.

W podstawowym rozumieniu „zdolność płatnicza” oznacza, że „podatnik powinien płacić podatki zgodnie z indywidualnym poziomem możliwości ich poniesienia”. „Zdolność płatnicza” jest określana również jako „zdolność podatkowa”, „wytrzymałość podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku”, „zdolność ekonomiczna podatnika” czy też „zdolność świadczenia”¹⁵. W niniejszym opracowaniu te określenia będą wykorzystywane zamiennie.

Zasada zdolności płatniczej zostanie poddana badaniu w ramach polskiego systemu „podatkowego”. W sposób świadomy pole badawcze zostało zawężone do roli zasady zdolności płatniczej w polskim systemie podatkowym, nie zaś w polskim systemie daninowym. Wynika to z faktu, że zasada zdolności płatniczej może być zrealizowana w pełni jedynie w ramach danin publicznych, jakimi są podatki. Do innych danin publicznych znajduje zastosowanie również zasada ekwiwalencji (np. opłaty). Nie oznacza to, że niektóre wnioski dotyczące zasady zdolności płatniczej w polskim systemie podatkowym nie mogą zostać przeniesione na cały sys-

¹⁴ Ibidem, s. 227.

¹⁵ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 36.

tem danin publicznych. Zakres i prawidłowość tego typu analogii będzie musiało potwierdzić jednak oddzielne opracowanie naukowe.

Należy również wskazać, że zasada zdolności płatniczej będzie poddawana analizie w ramach polskiego „systemu” podatkowego. Zgodnie ze *Słownikiem Języka Polskiego* słowo „system” należy rozumieć jako „układ elementów mający określoną strukturę i stanowiący logicznie uporządkowaną całość”¹⁶. W doktrynie wskazuje się, że system podatkowy można rozumieć jako „całokształt prawnoorganizacyjnych form opodatkowania”¹⁷. W nauce nie ma zgody co do charakteru systemu podatkowego, ale wskazuje się, że m.in. system podatkowy ma składać się z wielu podatków połączonych przez jedną myśl przewodnią. Ma on mieć charakter złożony, uporządkowany i podlegający klasyfikacji. Ma tworzyć spójną całość pod względem prawnym i ekonomicznym¹⁸.

Pojęcie „polskiego systemu podatkowego” zostało więc celowo użyte, aby podkreślić osadzenie zasady zdolności płatniczej w polskim porządku prawnym, jej relację do innych norm konstytucyjnych oraz jej wpływ na elementy konstrukcyjne podatków z osobna jak i *in gremio*.

Stan badań

Najistotniejszy wkład w badania nad konstytucyjnymi zasadami prawa podatkowego, w tym zasadą zdolności podatkowej, wniósł A. Gomułowicz. Poświęcił im liczne artykuły naukowe¹⁹ oraz kilka monografii²⁰. A. Gomułowicz zbudował przede wszystkim teoretycznoprawne podwaliny pod zasady prawa podatkowego w Polsce. Jego ustalenia stanowią podstawę do dalszych badań własnych nad normatywnością zasady zdolności płatniczej. To opracowanie ma pozwolić roz-

¹⁶ *Słownik Języka Polskiego* PWN, Warszawa 1994, <https://sjp.pwn.pl> [dostęp: 15.12. 2015].

¹⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 234.

¹⁸ Ibidem, s. 234–235.

¹⁹ A. Gomułowicz, *Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1995, z. 1, s. 57 i n.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 3, s. 53 i n.; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4, s. 102 i n.; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2, s. 5.; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, w: red. B. Brzeziński i in., *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 85 i n.; A. Gomułowicz, *Idea sprawiedliwości podatkowej*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 16, s. 171.

²⁰ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*, Warszawa 2003; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

winać koncepcję zasady zdolności płatniczej w następujących obszarach: analizy potencjalnych wzorców normatywnych konstytuujących tę zasadę, wskazania najbardziej adekwatnego wzorca normatywnego zasady zdolności płatniczej oraz jej charakterystyki wynikającej ze wskazanego wzorca.

Bogate piśmiennictwo dotyczące zasady zdolności płatniczej wyróżnia współczesną niemiecką doktrynę prawa finansowego. W tym miejscu należy wymienić przede wszystkim K. Tipke²¹ i D. Birka²², a także publikujących w ostatnich latach M. Kobera²³ i M. Birnbauma²⁴. W ramach hiszpańskiej doktryny prawa finansowego warto wspomnieć C.P. Taboada²⁵ oraz H. Molina²⁶.

W polskim piśmiennictwie brakuje monografii poświęconej wyłącznie zasadzie zdolności płatniczej. W ramach takiego opracowania naukowego badaniu należałoby poddać normatywność zasady zdolności płatniczej, jej charakter oraz wpływ na poszczególne elementy konstrukcyjne podatku.

Problematyka badawcza i tezy pracy

W ramach niniejszej pracy zostały postawione dwa wzajemnie ząbające się problemy badawcze. Pierwszy sprowadza się do odpowiedzi na pytanie o normatywność zasady zdolności płatniczej, drugi odnosi się do charakteru tej zasady. Tak sformułowane problemy badawcze pozwalają na postawienia następujących tez dotyczących zasady zdolności płatniczej.

Po pierwsze zasada zdolności płatniczej ma charakter normatywny w polskim porządku prawnym. Od razu należy jednak zaznaczyć, że z zasady zdolności płatniczej wynika również szereg nakazów o charakterze postulatywnym. Zasada zdolności płatniczej będzie rozumiana jako zasada prawa o charakterze obowiązującym. Sytuacje, w których zasada zdolności płatniczej przyjmie charakter postulat, będą w pracy wyraźnie sygnalizowane. W niektórych przypadkach granica

²¹ C.P. Taboada, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995, s. 583 i n.; K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Wiesbaden 2000.

²² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*

²³ M. Kober, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensbesteuerung in Italien*, Münster 2002.

²⁴ M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG*, Berlin 2010.

²⁵ C.P. Taboada, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz...*; C.P. Taboada, *Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie*, w: red. K. Tipke i in., *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag: Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2011, s. 263 i n.

²⁶ P.M.H. Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid 1998.

między postulatywnością i normatywnością zasady zdolności płatniczej może być trudna lub niemożliwa do wyznaczenia.

Po drugie zasada zdolności płatniczej ma dwa wymiary: sensu *largo* i sensu *stricto*. Zasada zdolności płatniczej sensu *largo* zakłada, że każdy podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności płatniczej, tj. ekonomicznych źródeł opodatkowania. Zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* nakazuje zaś indywidualizację ponoszenia ciężarów podatkowych.

Po trzecie zasada zdolności płatniczej może być oparta na zasadzie równości (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP i art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP) albo zasadzie równości i szeregu konstytucyjnych praw podmiotowych, jak art. 18, 20, 21, 22, 30, 64 i 71 Konstytucji RP, choć właściwsze jest to pierwsze ujęcie.

Po czwarte zasada zdolności płatniczej znajduje zastosowanie do norm nakładających na podatnika obciążenia fiskalne. Konsekwencją tak sformułowanej tezy jest konieczność rozróżnienia norm nakładających na podatnika ciężar podatkowy od innych norm podatkowych.

Po piątę zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* może być wyrażona jedynie przez podatki bezpośrednie, zasada zdolności płatniczej sensu *largo* może zostać wyrażona przez podatki pośrednie i bezpośrednie.

Po szóste ustawodawca ma względną swobodę w realizacji obowiązku indywidualizacyjnego w ramach zasady zdolności płatniczej sensu *stricto*. Istnieje szereg środków służących indywidualizacji opodatkowania, których dobór zależy od ustawodawcy. Uwzględnianie zdolności płatniczej podatnika może się odbyć również za pomocą regulacji pozapodatkowych.

Po siódme zasada zdolności płatniczej odnosi się również do całościowego rozkładu ciężaru podatkowego nałożonego na jednostkę (systemowa sprawiedliwość podatkowa), który musi odpowiadać zdolności płatniczej jednostki.

Uzasadnienie struktury pracy i metoda badań

Praca składa się z czterech rozdziałów, wstępu oraz podsumowania. We wstępie zostają określone: zakres i wybór tematyki badawczej, problemy badawcze pracy oraz hipotezy, a także struktura pracy oraz metodyka badawcza.

Pierwszy, drugi oraz trzeci rozdział pracy mają charakter wprowadzający w tematykę badań. W rozdziale pierwszym została zaprezentowana zasada zdolności płatniczej w ujęciu historycznym. Omówieniu podlega ewolucja zasady zdolności płatniczej – od idei do zasady prawa implementowanej do nowożytnych porządków prawnych. Rozdział drugi ma charakter komparatystyczny. Prezentowane jest ujęcie zasady zdolności płatniczej w prawach obcych – szczególny nacisk jest po-

łożony na prawo niemieckie i hiszpańskie. W ramach komparatystyki praw obcych wprowadzono rozróżnienie na państwa, w których zdolność podatkowa jest uregulowana *expressis verbis* w konstytucji oraz państwa, w których jest rezultatem wykładni przepisów ustawy zasadniczej. Trzeci rozdział prezentuje kontekst prawa unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego. W związku z brakiem regulacji zasady zdolności płatniczej *expressis verbis* na gruncie Konstytucji RP zachodzi konieczność weryfikacji, czy prawo unijne lub międzynarodowe prawo podatkowe tworzą albo oddziałują na zasadę zdolności płatniczej.

Czwarty rozdział weryfikuje poprawność postawionych tez. Zostaje wykazane, że zasada zdolności podatkowej ma charakter normatywny i jest rezultatem wykładni niektórych przepisów konstytucyjnych. W pracy dowodzi się, że zasada zdolności płatniczej jako miara rozkładu ciężaru podatkowego znajduje zastosowanie do norm nakładających obciążenia fiskalne. Wskazuje również na dwoisty sposób rozumienia zasady zdolności płatniczej: po pierwsze jako zasady zgodnie z którą każdy podatek o charakterze fiskalnym powinien nawiązywać do ekonomicznych źródeł opodatkowania (zasada sensu *largo*), po drugie jako zasady indywidualizującej ponoszenie ciężarów podatkowych (zasada sensu *stricto*). Szczegółowemu opisowi podlegają normy konstytuujące zasadę zdolności płatniczej. Uzasadnia się, dlaczego właśnie te normy konstytucyjne są składowymi zasady zdolności podatkowej. Wskazuje się również na dwa możliwe warianty obowiązywania zasady zdolności płatniczej i uzasadnia, który ma charakter właściwszy. Dalej dowodzeniu podlega, że indywidualizacja opodatkowania może nastąpić jedynie w ramach opodatkowania bezpośredniego. Zostaje wykazane, że ustawodawca ma względną swobodę w doborze różnorodnych mechanizmów indywidualizacji opodatkowania, w tym narzędzi pozapodatkowych. Wskazuje się również, że zasada zdolności płatniczej odnosi się także do całkowitego obciążenia podatkowego podatnika, które to powinno uwzględniać możliwość podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego.

W podsumowaniu znajduje się krótka rekapitulacja pracy, wskazująca, że postawione tezy zostały dowiedzione. Ponadto zaprezentowane zostają wnioski *de lege ferenda* i *de lege lata* dotyczące zasady zdolności płatniczej w polskim systemie podatkowym.

Analizując normatywność i charakterystykę zasady zdolności płatniczej, wykorzystano metodę dogmatycznoprawną jako metodę podstawową. Analizując występowanie zasady zdolności płatniczej w obcych porządkach prawnych, posłużono się metodą prawnoporównawczą, zaś badając kontekst historyczny ewolucji zasady zdolności płatniczej metodą historyczną.

1.1. Wprowadzenie

Prezentacja genezy zasady zdolności jest kluczowa dla zrozumienia poszczególnych etapów ewolucji zasady zdolności podatkowej oraz jej obecnego kształtu zarówno w obcych porządkach prawnych, jak i w polskim systemie podatkowym. Chcąc to osiągnąć, należy po pierwsze wskazać na moment, w którym koncepcja zdolności płatniczej pojawiła się jako idea filozoficzno-ekonomiczna i opisać jej dalszy rozwój. Po drugie konieczna jest prezentacja stopniowej ewolucji tej zasady od teorii ekonomicznej do zasady prawa. Po trzecie trzeba przedstawić udział myśli polskiej w kształtowaniu zasady zdolności płatniczej. Pozwoli to wyciągnąć wnioski na temat obecności tej zasady w nauce i orzecznictwie polskim.

Blisko związana z zasadą zdolności płatniczej idea sprawiedliwości zawsze była obecna w myśli podatkowej. Konflikt interesów – *salus publicae* a *salus civium* – związany z tematyką opodatkowania ujawnia się już w Biblii. Odbicie niebezpieczeństw fiskalizmu odnaleźć można w *Księdze Przysłów*, zgodnie z którą „król państwo umacnia sprawiedliwością, niszczy je ten, kto podatkami uciska”¹. Na wagę poprawnego rozkładu ciężaru podatkowego zwraca się też uwagę w przypowieści o wdowim groszu czy samoopodatkowaniu się Izraelitów na rzecz budowy Arki Noego². Elementy sprawiedliwościowe obecne są również w Koranie³.

W kontekście historycznych korzeni sprawiedliwości podatkowej warto zwrócić uwagę na źródłosłów słowa *vermögen*, które w języku niemieckim (podobnie jak w holenderskim) ma dwa znaczenia: „bilans aktywów i pasywów” oraz „zdol-

¹ Salomon, *Księga Przysłów*, 29, 4, red. K. Dynarski, *Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu. Biblia Tysiąclecia*, wyd. 3. popr., Poznań 1991, s. 730.

² S. Bach, *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 1991, nr 2, s. 118; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka...*, s. 28; A. Gomułowicz, J. Małeczki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 1 i n.

³ J. Głuchowski, *Opór podatkowy a obowiązek uiszczania podatku w wykładni chrześcijańskiej i koranicznej*, w: red. I. Czaja-Hliniak, *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku: księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, s. 165 i n.; M. Łukasiewicz, *Państwo i podatki w świecie arabskim: systemy podatkowe państw arabskich*, Toruń 2015.

ność”. Zgodnie ze staroniemieckimi tekstami kontrybucje były nakładane *na sinen vermuegen*, tj. „zgodnie z jego zdolnością”. Tłumaczy to częściowo, dlaczego bogactwo stało się podstawą repartycji⁴.

Próby uchwycenia zdolności płatniczej podejmowano też we włoskich miastach-państwach. W XIII w. nakładano tam podatki od bogactwa, które pobierane były na podstawie ksiąg podatkowych, zwanych w Mediolanie *libro del dolore* (księgami cierpień). Wraz ze wzrostem potrzeb kas miejskich podatki te traciły jednak na znaczeniu wobec zwiększania obciążeń fiskalnych za pomocą akcyz. Wyjątkiem miała być tu Siena, która uznawała podatek od bogactwa za najlepsze rozwiązanie ujawniające zdolność płatniczą⁵.

Niektórzy autorzy stawiają nawet tezę, że zasada zdolności płatniczej była uwzględniana już w antyku. F.J. Neumann na dowód przytacza rozbudowane systemy podatkowe Rzymu i Grecji, w których występowały podatki majątkowe, a nawet dochodowe⁶. Równocześnie wskazuje on na rozważania filozoficzne tego okresu – Platona, Demostenesa czy Arystotelesa⁷. Taką tezę stawia również F.H.M. Grapperhaus, wskazując, że zasada zdolności płatniczej nie została sformułowana w XIX w., lecz była uwzględniana od setek lat. W jego ocenie nakładający podatki uwzględniali jedynie różnice pionowe, a dopiero w późniejszym okresie zrozumieli konieczność uwzględniania różnic poziomych⁸. Należy się zgodzić, że idea sprawiedliwości – w tym prób uwzględniania zasady zdolności płatniczej – towarzyszyła prawodawcy podatkowemu i filozofom od zarania dziejów. Była ona jednak wynikiem intuicyjnych poszukiwań tego, co sprawiedliwe, a nie tworzenia prawa na podstawie całościowej koncepcji teoretycznej, jaką jest zasada zdolności płatniczej.

Stąd rozważania nad zasadą zdolności płatniczej skoncentrują się na poszukiwaniu źródeł tej teorii, a nie intuicyjnych przejawów jej zastosowania w praktyce. Osadzi to dalsze refleksje w XVI w., a zakończy w XX w. Wyraźnie będzie można zauważyć, że do XIX w. dominującym uzasadnieniem nakładania obciążeń podatkowych będzie zasada ekwiwalencji, zaś od XIX w. rozpocznie się jej stopniowe wypieranie przez zasadę zdolności płatniczej.

Badania nad historycznym ujęciem zasady zdolności płatniczej zostaną zakończone na I połowie XX w. Przyjęcie za cezurę II wojny światowej można uzasadnić

⁴ F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe drugiego Millenium*, przeł. J. Głuchowski, Toruń 2000, s. 55.

⁵ Ibidem, s. 68.

⁶ F.J. Neumann, *Die Steuer nach der Steuerfähigkeit. Ein Beitrag zur Kritik und Geschichte der Lehren von der Besteuerung. Theil II*, „Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik / Journal of Economics and Statistics” 1881, nr 2, s. 520 i n.

⁷ Ibidem, s. 523 i n.

⁸ F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe...*, s. 165.

co najmniej w dwójnasób. Po pierwsze wprowadzono w Polsce ustrój socjalistyczny, który podatki wykorzystywał w zupełnie odmiennych celach niż gospodarki kapitalistyczne. Poszukiwanie zasady zdolności płatniczej silnie powiązanej z charakterem fiskalnym opodatkowania mija się więc z celem w przypadku gospodarki rozdzielczo-nakazowej. Po drugie po zachodniej stronie żelaznej kurtyny zasada zdolności płatniczej staje się trwałym elementem porządku prawnego, pojawiając się m.in. w orzecznictwie sądów konstytucyjnych. Dlatego osiągnięcia myśli prawniczej będą przedmiotem analiz w kolejnym rozdziale prezentującym zasadę zdolności płatniczej w ujęciu prawnoporównawczym.

1.2. Zasada ekwiwalencji jako pierwsza teoria rozkładu ciężaru podatkowego

Jako swoistą uwerturę dla teorii zasady zdolności płatniczej warto przywołać idee skarbowe rodzące się w Rzeczypospolitej w XVI w. J. Łaski za czasów króla Zygmunta I Augusta proponował szereg reform podatkowych zakładających stworzenie stałego systemu podatkowego. Miał się on składać z jednorazowej wpłaty na rzecz skarbu państwa połowy rocznego dochodu celem pokrycia występujących niedoborów budżetowych. Kolejnym podatkiem miała być stała danina w wysokości 5% dochodu obejmująca wszystkich obywateli ze szlachtą włącznie, lecz za wyjątkiem chłopów. Zwolnienie chłopów z opodatkowania można odczytywać jako opowiedzenie się za minimum wolnym od opodatkowania⁹. Idee J. Łaskiego powtórzył A.F. Modrzewski w swoim, z pewnością wyprzedzającym epokę, dziele *O poprawie Rzeczypospolitej*¹⁰. Idea podatku dochodowego była z pewnością forpocztą myśli podatkowej ówczesnej Europy. Być może był to pierwszy postulat opodatkowania dochodu w nowożytnej Europie¹¹.

Podwaliny pierwszej teorii rozkładu ciężaru podatkowego położyli renesansowi filozofowie szkoły prawa naturalnego. Uznali oni podatki za cenę, którą obywatel zobowiązany jest zapłacić za pokój i ochronę państwa. Była to tak zwana teoria ekwiwalencji, zgodnie z którą podatek był ceną za świadczenia ze strony państwa (*Äquivalenztheorie*, *Interessentheorie*, *benefit principle*). Jej odmianą była teoria, zgodnie z którą podatek był opłatą ubezpieczeniową uiszczaną względem państwa na wypadek konieczności skorzystania z jego ochrony (*Assekuranztheorie*).

⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 29.

¹⁰ A.F. Modrzewski, *O poprawie Rzeczypospolitej*, przeł. C. Bazylik, s. 156, <https://wolnelektury.pl/katalog/lektura/o-poprawie-rzeczypospolitej/> [dostęp: 1.02.2016]; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 17.

¹¹ H. Radziszewski, *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*, wyd. 2, Warszawa 1919, s. 46.

J. Bodin jako jeden z pierwszych nawiązał do „zdolności płatniczej”. W swoim dziele *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej* (1584) stwierdził, że obciążenia podatkowe winny być nakładane stosownie do zdolności płacenia (*pro singulorum facultatibus*)¹². J. Bodin nie przypisywał jednak podatkowi istotnej roli fiskalnej. W drugim rozdziale VI księgi (*De aerario*) prezentuje on podatki jako ostateczne źródło dostarczania dochodów budżetowi państwa. Nakładanie obciążeń podatkowych w ocenie J. Bodina winno wiązać się z wojną lub innymi wyjątkowymi okolicznościami¹³.

J. Bodin zalecał opodatkowanie pośrednie w formie akcyzy. Swoje poglądy motywował religijnie, stwierdzając „jaki rodzaj danin jest najwdzięczniejszy dla nieśmiertelnego Boga, najpiękniejszy dla państwa, najuczciwszy dla panującego, a najkorzystniejszy dla ludu – jest to opłata nałożona na rzeczy zbytku, na rzeczy niszczące obyczajność, które prowadzą do używania (*quae ad libidinem spectant*)”¹⁴. Jakkolwiek wydaje się to sprzeczne z dzisiejszym rozumieniem zdolności płatniczej, opodatkowanie w formie akcyzy było szeroko stosowane w XVII w. i uważano je za sprawiedliwe – miało karać zbytek i konsumpcję, a promować oszczędność¹⁵. Odnosząc się do opodatkowania bezpośredniego, J. Bodin w sposób postępowy stwierdzał, że winno ono być nakładane proporcjonalnie do majątku podatników, bez względu na przynależność stanową¹⁶.

Choć J. Bodin wspomina w swoim dziele, że opodatkowanie winno uwzględniać zdolność płatniczą, to faktycznie traktuje je jako cenę, którą obywatel płaci państwu w zamian za opiekę i bezpieczeństwo. Tym samym opowiada się za teorią ekwiwalentności, bezpośrednią konkurentką teorii zdolności płatniczej. Opodatkowanie proporcjonalne do majątku należy w tym wypadku rozumieć jako opowiedzenie się za opodatkowaniem równomiernym nieuwzględniającym różnic pionowych¹⁷.

Inny myśliciel epoki T. Hobbes za sprawiedliwe rozwiązanie uznał, że obywatele w równej mierze winni świadczyć w pieniądzu lub pracą za korzystanie z opieki państwa i utrzymanie pokoju¹⁸. T. Hobbes był zwolennikiem opodatkowania pośredniego, które uważał za bardziej sprawiedliwe i uwzględniające „zdolność

¹² J. Bodin, *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej*, przeł. Z. Izdebski, Warszawa 1958, s. 255; R. Rybarski, *Nauka skarbowości...*, s. 210; E. Strasburger, *Nauka skarbowości (część ogólna)*, 1, Warszawa 1924, s. 229.

¹³ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 31.

¹⁴ J. Bodin, *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej...*, s. 230; E. Strasburger, *Nauka skarbowości...*, s. 183.

¹⁵ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 10.

¹⁶ Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku (ze szczególnym uwzględnieniem Polski)*, w: red. C. Kosikowski, *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998, s. B/55.

¹⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 116.

¹⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 35.

płatniczą”. Opodatkowanie w ocenie T. Hobbesa silniej dotknie rozrzutników niż osoby oszczędne, pod warunkiem, że przedmiotem opodatkowania będą przede wszystkim towary luksusowe, w mniejszym stopniu zaś dobra codziennego użytku¹⁹. T. Hobbes argumentował, że przy jednakowym dochodzie utracisz posiadać będzie mniejszy majątek od oszczędnego. Tym samym przy poborze podatku dochodowego jego zobowiązanie podatkowe byłoby niższe niż przy sprawiedliwszym obciążeniu wydatków przy zastosowaniu opodatkowania pośredniego²⁰.

Jako zwolennik prawa natury podobne poglądy do T. Hobbesa głosił S. Pufendorf (1632–1694). Podkreślał wagę rozkładu obciążeń podatkowych zgodnie z zasadą powszechności. W monografii *De jure naturae et gentium libri octo* opowiedział się za nakładaniem obciążeń fiskalnych w formie opodatkowania pośredniego i ceł²¹. S. Pufendorf uznawał podatek za zapłatę na rzecz państwa tytułem bezpieczeństwa, ochrony oraz wydatków²².

Zwolennikiem teorii ekwiwalencji był również K.L. Monteskiusz. Wyraził to w swoim dziele *O duchu praw* (*De l'esprit des loix*, 1748), stwierdzając, że „dochody państwa jest to część, jaką każdy obywatel daje ze swego mienia, aby zapewnić sobie posiadanie reszty lub aby jej przyjemnie zażywać”²³. W wielu miejscach K.L. Monteskiusz przestrzega przed fiskalizmem czy ochroną źródła opodatkowania, a do rangi paremii urosło jego słynne stwierdzenie, że „nie ma rzeczy, którą by rozum i przezorność bardziej musiały miarkować niż tę część, którą się odejmuje, i tę, którą się zostawia poddanym”²⁴. K.L. Monteskiusz wskazywał, że w opodatkowaniu bezpośrednim należy uwzględniać minimum egzystencji. Niektórzy twierdzą, że w dziele K.L. Monteskiusza można doszukiwać się załączków idei zdolności płatniczej w dzisiejszym jej rozumieniu, ponieważ K.L. Monteskiusz uznał za sprawiedliwą takse systemu podatkowego niezgodną z proporcją dóbr, lecz zgodną z proporcją potrzeb²⁵. Stwierdzenia te znajdziemy w rozdziale opisującym ateński system podatkowy. Sprzeczną informację odnajdziemy kilka stronic dalej, gdzie K.L. Monteskiusz opowiada się raczej za opodatkowaniem pośrednim, stwierdzając, że „podatek od głowy bardziej odpowiada niewoli; podatek od towarów bardziej odpowiada wolności, gdyż nie tak bezpośrednio dotyka osoby”²⁶.

¹⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, w: red. C. Kosikowski, *Encyklopedia podatkowa...*, s. B/61.

²⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 36.

²¹ Ibidem.

²² E. Strasburger, *Nauka skarbowości...*, s. 56.

²³ K.L. Monteskiusz, *O duchu praw*, przeł. T. Boy-Żeleński, Warszawa 1927, s. 107, <http://wolnelektury.pl/media/book/pdf/o-duchu-praw.pdf> [dostęp: 31.03.2016].

²⁴ Ibidem, s. 107.

²⁵ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 11.

²⁶ K.L. Monteskiusz, *O duchu praw...*, s. 110.

J.J. Rousseau co do zasady uznawany był za zwolennika zasady ekwiwalencji²⁷. Był on jednak bardzo oszczędny w wyrażaniu poglądów na temat opodatkowania. Uważał, że w państwie nie powinno być ani bogatych, ani biednych. W tym duchu udzielał porad Korsyce, gdy zwróciła się do niego z zapytaniem o reformy; podobnych, choć mniej wyraźnych rad udzielał również Polsce²⁸. Odczytano to za opowiedzeniem się po stronie progresywnego opodatkowania i uwzględniania minimum egzystencji. Niektórzy twierdzą, że była to nadinterpretacja, ponieważ francuski filozof w trzeciej księdze *Umowy społecznej* (1762) za właściwsze od podatków uznał świadczenia osobiste²⁹.

Pozornie może się wydawać, że A. Smith opowiadał się za uwzględnianiem zdolności płatniczej podatników³⁰. W swoim dziele *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* (1776) stwierdził, że „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymywania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa otrzymuje”³¹. W ocenie szkockiego filozofa opodatkowanie podatnika w stosunku do jego możliwości miało się równać opodatkowaniu w proporcji do dochodów osiąganych pod opieką państwa. Oznacza to, że A. Smith rozumiał opodatkowanie jako cenę za opiekę państwa, które pozwalało podatnikowi uzyskiwać dochód. Tym samym należy uznać, że A. Smith opowiadał się raczej za teorią ekwiwalencji niż teorią zdolności płatniczej³². A. Smith był co do zasady zwolennikiem równomiernego opodatkowania i wykluczał możliwość użycia podatku jako narzędzia do dokonywania przesunień w podziale dochodu społecznego³³. W tym kontekście należy również odczytywać słynną maksymę D. Ricardo, nakazującą pozostawienie podatnika względem innych podatników w relatywnie takim samym stanie, w jakim się znajdował przed opodatkowaniem (*leave them as you find them*, znaną także jako „reguła edynburska”). Ricardo był zwolennikiem neutralności systemu podatkowego i ochrony źródła opodatkowania³⁴.

²⁷ E. Strasburger, *Nauka skarbowości...*, s. 225.

²⁸ H. Radziszewski, *Nauka skarbowości...*, s. 194.

²⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 11.

³⁰ A.G. Buehler, *Ability to Pay*, „Tax Law Review” 1945, nr 1, s. 247.

³¹ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, przeł. A. Prejbisz, B. Jasińska, Warszawa 2007, s. 500.

³² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 24; A.K. Mehrotra, *Envisioning the modern American fiscal state: Progressive-era economists and the intellectual foundations of the US income tax*, „UCLA Law Review” 2005, nr 52, s. 1826.

³³ S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy*, Warszawa 1939, s. 72.

³⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 50.

S.P. Vauban w swoim dziele *Zarys dziesięciny królewskiej* (*Projet d'une Dixme Royale*, 1707) stworzył usystematyzowaną doktrynę finansów publicznych³⁵. Zaproponował wprowadzenie we Francji prostego podatku jedyne, tzw. dziesięciny królewskiej (*dixieme royale*). Stawka podatku miała się wahać, w zależności od potrzeb skarbu, w granicach od 5 do 10% dochodu. Za główne źródło dochodu budżetu S.P. Vauban uznawał dochody z ziemi (*la grosse dixieme*). W przeciwieństwie do swoich następców (m.in. F. Quesnaya³⁶) zalecał zgodnie z zasadą powszechności opodatkowanie także wszelakich pozostałych dochodów. S.P. Vauban zalecał rezygnację z pozostałych form opodatkowania, jak podatek gruntowy (*la taille*), celi wewnętrznych oraz istniejących dodatków (*les aides decimes*). Chciał pozostawić jedynie obniżony o połowę podatek pośredni od soli (*gabelle*). Niewątpliwą zasługą Vaubana były silne akcentowanie konieczności powszechności opodatkowania, zwrócenie uwagi na problem fiskalizmu i rozpropagowanie idei jedyne podatku dochodowego³⁷. Niektórzy autorzy postawili tezę, że jego zapatrywania wyrażały ideę zdolności płatniczej³⁸. Faktycznie jednak był on zwolennikiem teorii ekwiwalentności, do czego odnosił się wprost w swoim dziele, pisząc o opodatkowaniu proporcjonalnym (*a proportion de leur revenu et de leur Industrie*)³⁹. Idee zdolności płatniczej można dostrzec co najwyżej w dążeniu do powszechności opodatkowania, a tym samym do całościowego ujęcia zdolności do ponoszenia ciężaru fiskalnego podatnika, co trudno jednak uznać za swoisty wyróżnik teorii zdolności płatniczej.

1.3. Początki zasady zdolności płatniczej

XIX wiek przyniósł rewolucję w myśleniu o podatkach. Wraz z powstaniem odrębnej nauki o finansach zmieniało się myślenie o teorii rozkładu ciężaru podatkowego. Miejsce dotychczas dominującej teorii ekwiwalencji zaczęła zajmować teoria zdolności płatniczej. W trakcie debaty nad ideą zdolności podatkowej ujawniły się dwie koncepcje uzasadniające jej obowiązywanie: koncepcja socjalistyczna i koncepcja równej ofiary. Zwolennikami tej pierwszej byli m.in. A. Wagner, F. Lassalle,

³⁵ F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe...*, s. 72.

³⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 30.

³⁷ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 33.

³⁸ F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe...*, s. 77.

³⁹ S.P. Vauban., *Économistes financiers du XVIIIe siècle: Vauban, Projet d'une dime royale. Boisguillebert, Détail de la France, Factum de la France, et opuscules divers. Jean Law, Considérations sur le numéraire et le commerce. Mémoires et lettres sur les banques, opuscules divers. Melon, Essai politique sur le commerce. Dutot, Réflexions politiques sur le commerce et les finances*, Paris 1843, s. 47.

zaś drugiej A.E.F. Schäffle, J.S. Mill i L. Stein. Ostatecznie to ta druga koncepcja zdominowała naukę o finansach XX w.⁴⁰

A. Wagner był zwolennikiem interwencjonizmu państwowego. Przypisywał działaniom państwa wielką rolę⁴¹, choć nie zgadzał się ze swoim przeciwnikami zarzucającymi mu, że jego koncepcje wiodą do socjalizmu albo komunizmu. Zarzuty kwitował krótko, jako „słabą i nienaukową argumentację”⁴². W ramach stworzonej przez siebie teorii podatkowej opowiadał się za uwzględnianiem ekonomicznej zdolności płatniczej podatnika⁴³, choć podatkom przypisywał również cele pozafiskalne, przede wszystkim w zakresie redystrybucji dochodu narodowego⁴⁴. A. Wagner dostrzegał problem regresywności podatków pośrednich, które miały nie licować „z demokratycznym duchem XIX wieku”⁴⁵. Według niemieckiego uczonego w ramach systemu podatkowego winny funkcjonować: progresywny podatek dochodowy, podatki od dochodu niezasłużonego (spekulacja i zyski koniunkturalne), podatki dotyczące dochodów z własności i podatki majątkowe. Progresja w podatku dochodowym winna mocniej obciążać dochody fundowane niż dochody niefundowane. Pod pojęciem dochodu fundowanego A. Wagner rozumiał zyski pierwotne i pochodne z kapitału oraz renty oparte na kapitale, a przez dochód niefundowany – wpływy z płac, usług czy wykonywania wolnych zawodów. Istotne było, żeby opodatkowanie nie obciążało nadmiernie warstw ubogich, a rosło łagodnie wraz ze wzrostem zdolności płatniczej⁴⁶. A. Wagner dostrzegał potencjalny konflikt między zasadą socjalną (*soziales Prinzip*) a zasadą ofiary (*Opferprinzip*), która w ocenie niemieckiej nauki finansów miała uzasadniać zasadę zdolności płatniczej. Argumentował jednak, że cele obu zasad są zazwyczaj zbieżne – wraz ze wzrostem dochodu spada jego użyteczność, co uzasadnia nałożenie podatku według wyższej stawki podatkowej; taki sam wniosek płynie z zasady socjalnej, która nakazuje redystrybucję dochodu narodowego. W przypadku konfliktu tych zasad pierwszeństwo winno należeć jednak do zasady socjalnej⁴⁷.

A. Wagner dostrzegał również potrzebę różnicowania opodatkowania osób o takich samych dochodach, które jednak znajdują się w innej sytuacji życiowej. W jego opinii wpływ na zdolność płatniczą mają m.in. status małżeński, liczba

⁴⁰ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 30.

⁴¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 57–58.

⁴² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 28.

⁴³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 63.

⁴⁴ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 16.

⁴⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 62.

⁴⁶ Ibidem, s. 57 i n.

⁴⁷ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 27.

dzieci, choroba czy wiek, które to czynniki powinny być uwzględnione w ramach systemu podatkowego⁴⁸.

W ten nurt wpisywał się również F. Lassalle, który wyborowi typu opodatkowania oraz jego rozkładowi przypisywał ważną funkcję socjalną. Był on zdecydowanym przeciwnikiem podatków pośrednich. Twierdził, że podatki te obciążają obywateli nie według ich zdolności płatniczej, a według ich potrzeb. Za podatki pośrednie uważał wszystkie te, które podrażają ceny towarów. Co ciekawe, do podatków pośrednich zaliczał on również podatek przemysłowy, który uważał za przerzucalny⁴⁹. F. Lassalle, jako socjalista państwowy i kolektywista⁵⁰, a przy tym sprawny retor, nazywał podatki pośrednie „jedną z ości kapitalistycznej burżuazji”, stwierdzając, że „wprawdzie burżuazja nie wynalazła właściwie podatków pośrednich, istniały one wcześniej, ale burżuazja po raz pierwszy wyniosła je na poziom rozwiniętego systemu i stworzyła z nich główne źródło dochodów państwa”⁵¹.

Źródeł koncepcji równej ofiary można doszukiwać się w teorii utylitarystycznej, reprezentowanej przez m.in. J. Benthama i J.S. Milla (1806–1873). W swoim dziele *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa* (*Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, 1789) J. Bentham wyłożył, że celem społeczeństwa jest dążenie do największego szczęścia dla największej liczby osób (*the greatest-good-to-the-greatest-number principle*). Miernikiem szczęścia miała być przyjemność i ból, a ich wyrazem w praktyce możliwość nabycia dóbr prywatnych. W dziedzinie opodatkowania pozwoliło to odwrócić pytanie o obciążenia podatkowe: w miejsce problemu, ile należy świadczyć, postawiono kwestię, ile państwo powinno zostawić podatnikowi⁵².

Na tak postawione pytanie próbował udzielić odpowiedzi J.S. Mill. W ocenie J.S. Milla poziom dobrobytu wynika z dochodu, dlatego podatnicy o takim samym dochodzie powinni płacić równe podatki. Zasada równego traktowania u J.S. Milla oznacza taką samą ofiarę finansową lub taką samą stratę w dobrobycie⁵³. W opozycji do wcześniejszych myślicieli liberalnych J.S. Mill odszedł od teorii ekwiwalencji na rzecz zasady zdolności płatniczej. Zauważył, że z funkcji ochronnej państwa – najczęściej utożsamianej z teorią ekwiwalencji – poszczególne jednostki korzystają nierównomiernie; w jego przekonaniu bogaci mniej niż biedni, ponieważ ci ostat-

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ Ibidem, s. 15.

⁵⁰ E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. 3, Poznań 1991, s. 33–34.

⁵¹ Za: H. Radziszewski, *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości...*, s. 368.

⁵² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 52–53; H.M. Groves, *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*, Wisconsin 1974, s. 56 i n.

⁵³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 53.

ni są mniej zdolni do obrony własnej, a tym samym potrzebują większej opieki państwa. Te przemyślenia doprowadziły go do konkluzji, że każdy powinien ponosić ofiarę na rzecz państwa w stosunku do własnych środków⁵⁴. J.S. Mill co do zasady nie był zwolennikiem ani opodatkowania proporcjonalnego, ani progresywnego. Nie wykluczał jednak progresji w przypadku dochodów fundowanych (*unearned income*). W stawce progresywnej zastosowanej w stosunku do dochodów fundowanych widział możliwość ograniczenia akumulacji wielkich majątków i przywrócenia równości szans⁵⁵. Co może zakrawać na pewną sprzeczność, J.S. Mill był również zwolennikiem zwolnień podatkowych względem oszczędności. Argumentował, że w ten sposób unika się podwójnego opodatkowania⁵⁶. Opo- wiadał się za wprowadzeniem zwolnienia spod opodatkowania minimum egzystencji. W kontekście minimum egzystencji zaznaczał jednak, że możliwe jest jego opodatkowanie w formule podatku konsumpcyjnego, jeżeli dochód przeznaczany jest na zbytki⁵⁷.

Z A. Wagnerem nie zgadzał się A.E.F. Schäffle, autor *Die Grundsätze der Steuerpolitik* (1880). A.E.F. Schäffle był zwolennikiem organicystycznej koncepcji nauki o finansach. Wzorem organizmu gospodarka prywatna oraz publiczna powinny być ze sobą doskonale zharmonizowane, a odpowiedzialnymi za tę harmonizację są instytucje państwa, w szczególności parlament. A.E.F. Schäffle, w przeciwieństwie do A. Wagnera, uważał, że podatek winien mieć cel jedynie fiskalny⁵⁸, a uzasadnienie jego nakładania powinno być naukowe (*rein steuerwissenschaftlich*). Takie uzasadnienia miało mieć charakter neutralny oraz odeprzeć skojarzenia zasad zdolności płatniczej z poglądami socjalistycznymi⁵⁹.

„Organologiczne” ujęcie relacji między gospodarką prywatną a publiczną doprowadziły A.E.F. Schäffle do konstatacji, że dochód narodowy winien być dzielony „w odpowiednim stosunku” (*verhältnismäßig*). System podatkowy winien składać się zarówno z podatków bezpośrednich, jak i pośrednich. Te pierwsze w ocenie A.E.F. Schäfflego są w stanie ująć jedynie przeciętną dla określonej grupy zdolności podatkową. Dopiero dochód wydatkowany wskazuje na indywidualną zdolność płatniczą podatnika, stąd winien on być uzupełnieniem systemu podatkowego⁶⁰.

⁵⁴ H.M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 29.

⁵⁵ Ibidem, s. 33.

⁵⁶ Ibidem, s. 35.

⁵⁷ Ibidem, s. 34.

⁵⁸ Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku...*, s. B/72.

⁵⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 110.

⁶⁰ Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku...*, s. B/73.

Ostatni z trójki twórców niemieckiej szkoły historycznej i nauki o finansach⁶¹ L. Stein ukształtował swoje poglądy na podatki przez pryzmat tezy o wytwórczym charakterze państwa, które swoją działalnością nie tylko odtwarza dochody publiczne, ale też kreuje ich nadwyżkę. W ocenie L. Steina w przypadku podatków mamy do czynienia z „organicznym obiegiem” (określenie zapożyczone później przez A.E.F. Schäfflego) – zdolność podatkowa wytwarza podatek, podatek utrzymuje rząd, a rząd tworzy znów zdolność podatkową (*Reproduktivität der Steuer*). L. Stein uważał, że zasada zdolności płatniczej winna się opierać na zasadzie równości, która to będzie uwzględniać nierówności dochodowe podatników. L. Stein nie miał wątpliwości, że system podatkowy nie jest jednak w stanie całkowicie tych nierówności zlikwidować. Centralnym punktem systemu podatkowego winien być podatek dochodowy, który to miałby bezpośrednio obciążać szeroko rozumiane zyski z kapitału (kapitały pieniężne, podatek gruntowy i od nieruchomości) i pośrednio przychody z kapitału osobistego (praca, wolne zawody i przedsiębiorcy). L. Stein dopuszczał opodatkowanie pośrednie w takim zakresie, w jakim obciążało ono przedmioty zbytku, a nie towary i usługi niezbędne do reprodukcji siły roboczej⁶².

Przeciwnikiem wiązania idei zdolności płatniczej z funkcją socjalną był R. Meyer. W jego ocenie nauka o finansach winna określać jedynie warunki, pod którymi opodatkowanie wywołuje równe skutki, lecz nie poddawać ocenie rzeczywistości gospodarczej, co próbuje się robić, przypisując zdolności płatniczej funkcję socjalną⁶³.

Zwolennikiem zasady zdolności płatniczej był również A. Held, który uznał opodatkowanie według zdolności płatniczej jako najwyższą i jedyną właściwą zasadę rozkładu podatków (*oberstes und allein maßgebendes Prinzip*)⁶⁴.

Jednym ze znanych przeciwników teorii zdolności płatniczej był G. Schmoller. Zasłynął on stwierdzeniem, że zasada zdolności płatniczej jest tylko pustym pojęciem (*leerer Begriff*), którym można obracać do woli (*man mag ihn drehen und wenden wie man will*)⁶⁵. Być może takie stanowisko G. Schmollera wynikało z tego, że sam, porównując starszą i młodszą szkołę historyczną, wskazał, że różnicą jest mniejsza skłonność do uogólnień. Stał na stanowisku, że teorie naukowe wynikają z odpowiedniego materiału popartego badaniami historii gospodarczej i badania-

⁶¹ Ibidem, s. B/68.

⁶² Ibidem, s. B/69–B/70.

⁶³ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 28.

⁶⁴ D. Pohmer, G. Jurke, *Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips: unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung*, „FinanzArchiv / Public Finance Analysis” 1984, z. 3, s. 455.

⁶⁵ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 23.

mi opisowymi⁶⁶. Co ciekawe, w późniejszym okresie G. Schmoller zmienił zdanie na temat zasad zdolności płatniczej, uznając także jej społeczno-polityczne funkcje⁶⁷.

Warto również zastanowić się nad postulatami rosnącego w siłę w XIX w. ruchu komunistycznego w kontekście zdolności płatniczej. Jednym z posunięć zalecanych w *Manifestie Partii Komunistycznej* pióra K. Marksa i F. Engelsa była wysoka progresja podatkowa⁶⁸. Sam ruch komunistyczny raczej nie odnosił się do teorii zdolności płatniczej i wydaje się, że nie jest to przypadkowe. K. Marks był sceptyczny wobec podatków⁶⁹ i popierał je tylko jako jedno z narzędzi na drodze do zmiany własności stosunków produkcji. Podatek nie miał być więc źródłem dochodu dla budżetu państwa czy też elementem realizacji sprawiedliwej polityki redystrybucyjnej, lecz „pierwszym krokiem rewolucji robotniczej” do wydzwignięcia „proletariatu do stanowiska klasy panującej”⁷⁰. Podsumowując, opodatkowanie miało mieć w przeważającej mierze cel pozafiskalny, tj. osłabienie burżuazji, wyzucie właścicieli ze stanu posiadania i wzmocnienie proletariatu⁷¹.

1.4. Implementacja zasady zdolności płatniczej do porządków prawnych

Uwerturą do zmiany myślenia o podatkach, która miała miejsce w XIX w., była rewolucja francuska. W art. 13 *Deklaracji praw człowieka i obywatela* stwierdzono, że podatki winny być rozłożone „na wszystkich Obywateli stosownie do ich możliwości”⁷² (*en raison de leurs facultés*). To sformułowanie było następnie powtarzane we francuskich ustawach zasadniczych⁷³. Moment ten należy uznać za doniosły dla zasady zdolności płatniczej. Jest to bowiem cezura, od której idea zdolności płatniczej zaczyna być transponowana do porządków prawnych i staje się pojęciem prawa.

W drugiej połowie XIX w. zasada zdolności płatniczej, wyrażająca się zwłaszcza w poparciu dla podatków bezpośrednich, zaczęła być przekuwana w progra-

⁶⁶ E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. 2, Lublin 1991, s. 22.

⁶⁷ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 26.

⁶⁸ K. Maks, F. Engels, *Manifest Partii Komunistycznej*, Warszawa 2007, s. 14.

⁶⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 9; S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy...*, s. 76.

⁷⁰ K. Maks, F. Engels, *Manifest Partii Komunistycznej...*, s. 14.

⁷¹ S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy...*, s. 77.

⁷² *Konstytucje państw Unii Europejskiej*, red. W. Staśkiewicz, Warszawa 2011, s. 271–296, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Francja_pol_010711.pdf [dostęp: 10.01.2017].

⁷³ D. Pohmer, G. Jurke, *Zu Geschichte und Bedeutung...*, s. 452.

my wyborcze partii politycznych. Podatki pośrednie jako dotyczące klas uboższych uważane były za niesprawiedliwe, zaś podatki bezpośrednie miały pozwolić sprawiedliwie rozłożyć ciężar podatkowy. Program z Eisenach dla SDAP z 1869 r. zakładał zniesienie wszystkich podatków pośrednich i wprowadzenie jedynie podatku bezpośredniego obciążającego dochód i spadkobranie. Kolejny program z Gotha z 1875 r. wysuwał również postulat podatku jedynego, który miał się ograniczyć tylko do podatku dochodowego. Program z Erfurtu z 1891 r. stawiał sobie za cel wprowadzenie progresywnego podatku dochodowego, podatku spadkowego i podatku majątkowego, a także zniesienie podatków pośrednich, ceł oraz innych środków społeczno-gospodarczych, które poświęcają interesy całego społeczeństwa dla preferowanej mniejszości⁷⁴. Co ciekawe, postulaty te w krótkim czasie zostały przejęte również przez prawą stronę sceny politycznej w Niemczech. C. Frantz w swojej pracy *Reforma podatkowa jako conditio sine qua non, jeśli mamy zapobiec socjalnej rewolucji*⁷⁵ postawił tezę, że implementacja zasady zdolności płatniczej (w formule progresywnego podatku dochodowego) jest warunkiem niezbędnym do zatrzymania socjalnej rewolucji⁷⁶. Te polityczne plany znalazły swój wyraz w reformie pruskiego ministra finansów J.F. Miquela z 1891 r., który swój projekt sam opisywał jako „dzieło sprawiedliwości wyrównawczej” (*ein Werk ausgleichender Gerechtigkeit*). Po Prusach progresywny podatek dochodowy wprowadziły kolejne niemieckie kraje Rzeszy. W ten sposób Niemcy zdecydowały się w praktyce uwzględnić zasadę zdolności płatniczej, a obszar badań i następnie sporu politycznego przeniosły się na naturę dochodu jako głównego wskaźnika zdolności płatniczej (teoria czystego przyrostu majątku a teoria źródeł).

Warto również przedstawić proces implementacji podatku dochodowego w Anglii. Został on wprowadzony po raz pierwszy w 1798 r. przez premiera Anglii W. Pitta w związku z potrzebami skarbu królewskiego związanymi z wojnami napoleońskimi. Podatek miał być wprowadzony jednak tylko na okres wojny, toteż po niej rozpętała się kampania polityczna na rzecz jego zniesienia. Zakończyła się ona sukcesem w 1816 r. przy niewielkiej przewadze zwolenników odstąpienia od opodatkowania dochodu, a parlament nakazał zniszczenie wszelkich związanych z nim dokumentów⁷⁷. Do koncepcji podatku dochodowego Anglicy powrócili ćwierć wieku później, w 1842 r. Podobnie jak poprzedni podatek dochodowy miał on charakter cedularny, obciążając każdą z ceduł stawką proporcjonalną

⁷⁴ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 15.

⁷⁵ Originalny tytuł: *Die soziale Steuerreform als die conditio sine qua non, wenn der sozialen Revolution vorgebeugt werden soll*.

⁷⁶ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 15.

⁷⁷ E.R.A. Seligman, *The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, New York 1911, s. 72 i n.

(z użytkowania własności, z kapitału, z wolnej działalności zarobkowej, pozostałych dochodów z kapitałów, z płac i pensji urzędniczych). Dopiero D.L. George w latach 1909–1910 zmodyfikował ten podatek, wprowadzając tzw. *super tax*. Miał on charakter nadbudowy, która od pewnej wysokości podatku obciążała dochody ze wszystkich cedułów stawką progresywną⁷⁸.

II Rzeczpospolita Polska po odzyskaniu niepodległości szybko poszła w ślady niemieckie i przyjęła dochód jako miernik zdolności płatniczej. Wyrazem tego było przyjęcie ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym⁷⁹. Motywy do projektu ustaw⁸⁰ o państwowym podatku dochodowym i podatku uzupełniającym⁸¹ wyraźnie wskazywały, że projektodawca wzorował się na ustawodawstwie pruskim. Równocześnie w motywach (uzasadnieniu) ustawy odwołano się do XV-wiecznej propozycji stałego podatku dochodowego autorstwa J. Łaskiego, zaprezentowanej we wcześniej przywołanym traktacie A.F. Modrzewskiego *O poprawie Rzeczypospolitej*. Ustawie podlegały zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Podatek był pomyślany jako podatek dochodowy uzupełniany przez podatek realny. W motywach ustawy uzasadniano, że „za podstawę opodatkowania przyjmuje się całokształt dochodu kontrybuenta i stosuje progresywną stopę obciążenia, co przede wszystkim daje możność równomiernego obciążenia wedle zdolności płatniczej”⁸². W ustawie rozróżniono różne źródła dochodów, choć w przeciwieństwie do np. ustawodawstwa włoskiego nie obciążano dochodów fundowanych wyższą stopą podatkową. Uprzywilejowano za to dochód z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną, biorąc „w rachubę w stosunku 7/10 ich rzeczywistej wysokości” (art. 3 ustawy *in fine*). Ustawa uwzględniała minimum egzystencji, które zależne było od klasy zamieszkiwanej miejscowości. Ustawodawca wyszedł z założenia, że wraz ze wzrostem populacji miejscowości rosną koszty życia. Ustawa przewidywała liczne rozwiązania prorodzinne. Jeśli na utrzymaniu głowy rodziny znajdował się więcej niż jeden członek, wówczas przypadającą stopę podatkową obniżano o dwa stopnie na każdego następnego członka rodziny. Zniżka ta nie dotyczyła osób o dochodzie przekraczającym 24 000 mk (art. 26 ustawy). Ten ubytek dochodów dla Skarbu Państwa rekompensować miało choć w części swoje bykowe. W ustawie ustalono wyższą podatkową w wysokości 20% dla osób nieżonatych lub niezamężnych,

⁷⁸ C. Kosikowski, *Historia podatków do końca XIX wieku...*, s. A/18; A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 560; H. M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 64.

⁷⁹ Dz.U. 1920 Nr 82, poz. 550.

⁸⁰ Przedwojenne określenie uzasadnienia projektu ustawy.

⁸¹ Wniosek w sprawie projektu ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku uzupełniającym, Sejm Ustawodawczy II RP (1919–1922), Biblioteka Sejmowa, Numer rekordu: 000002365.

⁸² Ibidem, s. 64.

niemających na utrzymaniu żadnego członka rodziny, pod warunkiem osiągnięcia dochodu powyżej 12 000 mk (art. 25 ustawy). Ustawa przewidywała łagodną progresję składającą się z 87 progów. Choć stawki określone były kwotowo, to zostały pomyślane tak, aby rosnąć od 1 do 25%⁸³. Podatek powyżej 50 000 mk był obłożony dodatkową stawką procentową wahającą się od 1 do 10%. Wyższą stawką od określonej wysokości obłożone były również „tantjemy”.

W związku z tym, że ustawodawca nie rozróżniał dochodów fundowanych i niefundowanych, celem lepszego ujęcia zdolności płatniczej zastosował podatek majątkowy. Obciążono majątek od 20 000 mk łagodną stawką kwotową składającą się z 195 stopni (zaś dalej skala rosła przy każdych 50 000 mk o 250 mk podatku do zapłaty), co miało wedle projektodawcy oznaczać obciążenie majątku stawką od 0,085 do 0,5%⁸⁴. Tak uzupełniona ustawa podatkowa miała lepiej ujmować zdolność podatkową podatnika.

Ciekawym rozwiązaniem mającym zapewnić rzetelną deklarację podstawy opodatkowania, a tym samym faktyczne ujęcie zdolności płatniczej podatnika, było pozostawienie ustalenia dochodów podlegających opodatkowaniu i wymiaru podatku dochodowego komisjom, w skład których mieli wchodzić miejscowi współobywatele opodatkowanego (art. 31 w zw. z 33 ustawy). Warto również zwrócić uwagę na przeniknięcie do języka prawnego pojęcia zdolności płatniczej, której osłabienie wskutek nieszczyśliwych okoliczności lub nadzwyczajnych wydarzeń umożliwiało wnoszenie o umorzenie podatku (art. 83 ustawy).

Poza „praktyką ustawodawczą” przejawiającą się w uwzględnianiu zasady zdolności płatniczej w ramach przyjmowanych ustaw podatkowych oraz refleksją nad zasadą zdolności podatkowej w literaturze przedmiotu niektóre państwa zaczęły nadawać zasadzie zdolności płatniczej rangę konstytucyjną. Przykładowo na taki krok zdecydowało się państwo niemieckie w ramach Konstytucji Republiki Weimarskiej z 11 sierpnia 1919 r.⁸⁵ Zgodnie z art. 134 Konstytucji Weimarskiej „wszyscy obywatele bez różnicy wnoszą wkład w stosunku do dysponowanych przez nich środków w ponoszenie wszelkich ciężarów publicznych”. Tak ukształtowana norma konstytucyjna w sposób jasny nakazywała ustawodawcy uwzględnianie zdolności płatniczej podatników. Jej ówczesne rozumienie obrazują poglądy doktryny niemieckiej. G. Anschütz (1867–1948), znany niemiecki konstytucjonista i autor komentarza do ustawy zasadniczej, stwierdził, że tak sformułowana

⁸³ Wniosek w sprawie projektu ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku uzupełniającym, Sejm Ustawodawczy II RP (1919–1922)..., s. 69.

⁸⁴ Ibidem, s. 72.

⁸⁵ RGBl.1919, S. 1383. Tłumaczenie własne z oryginału: „alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei”.

norma konstytucyjna przesądza o przewadze opodatkowania bezpośredniego⁸⁶. O. Bühler (1884–1965) uważał, że norma ta nakłada na ustawodawcę podatkowego obowiązek stosowania progresji podatkowej i poszanowania minimum egzystencji podatników. Bardziej ogólne rozumienie tej zasady zaproponował A. Hensel (1895–1933). Zwrócił on uwagę na problem przeczalności podatków. W jego ocenie ustawodawca winien tworzyć całościowo system podatkowy w taki sposób, aby uwzględniać zdolność podatkową podatnika.

W Polsce międzywojennej nie można mówić o refleksji dotyczącej zasady zdolności płatniczej na poziomie konstytucyjnym. Ani w tzw. konstytucji marcowej⁸⁷, ani też w tzw. konstytucji kwietniowej⁸⁸ nie uregulowano *expressis verbis* zasady zdolności płatniczej. Trudno również stwierdzić, że tego typu zasadę można było wyprowadzić z wąskich katalogów praw ekonomicznych zawartych w tych konstytucjach. Warto podkreślić, że z pewnością bliżej tego ideału była konstytucja marcowa wyrażająca ochronę mienia i własności (art. 95 i 99), zasadę równości (art. 96) oraz obowiązek ponoszenia wszelkich ciężarów i świadczeń publicznych ustanowionych na podstawie ustaw (art. 92). Tego typu refleksja konstytucyjna nie była jednak przedmiotem zainteresowania nauki prawa o finansach, która zasadę zdolności płatniczej przywoływała raczej w kontekście refleksji o charakterze ekonomiczno-finansowym niż prawnym. Trudno postawić zarzut nauce międzywojnia, że kwestie zasad opodatkowania nie były wystarczająco obecne w literaturze przedmiotu. Po pierwsze przed teoretykami i praktykami nauki o finansach stały dużo pilniejsze zadania, jak choćby kwestia unifikacja systemów podatkowych trzech zaborów. Po drugie warto docenić, że refleksja ta pojawiała się wyraźnie w praktyce ustawodawczej, co zostało szerzej opisane w kontekście wprowadzania podatku dochodowego w II Rzeczypospolitej.

1.5. Próby konkretyzacji zasady zdolności płatniczej

XIX-wieczna debata nad zasadą zdolności płatniczej dotyczyła przede wszystkim jej socjalnych implikacji. W XX w. oś sporu nad tą zasadą przeniosła się na zupełnie nowe obszary. Głównym zarzutem stawianym jej zwolennikom był brak możliwości jej konkretyzacji⁸⁹, której to próby oparto na teorii ofiary (*Opfertheorie*).

⁸⁶ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 47.

⁸⁷ Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1921 r. Nr 44, poz. 267).

⁸⁸ Ustawa Konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935 r. (Dz.U. z 1935 r. Nr 30, poz. 227).

⁸⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 39.

Po pierwsze zadawano pytanie o wskaźniki zdolności płatniczej (*Indikatoren der Leistungsfähigkeit*), pod drugie jak powinien wyglądać rozkład obciążeń podatkowych według zasady zdolności płatniczej (*Steuerzumessung nach der Leistungsfähigkeit*)⁹⁰.

Istotnych odpowiedzi na pytanie o wskaźnik zdolności płatniczej udzielił H. Haller. W jego ocenie składana przez podatnika ofiara podatkowa winna dotknąć każdego jednakowo. Jej zakres powinien być tak ukształtowany, aby zaspokojenie prywatnych potrzeb było ukrócone o taką samą kwotę. Po pobraniu opłaty każdy powinien się znajdować w relatywnie takiej samej sytuacji, jeśli chodzi o zaspokojenie potrzeb⁹¹ (*relativ gleiche Bedürfnisbefriedigungsposition*).

Według H. Hallera zdolność płatniczą można mierzyć na dwa sposoby: po stronie nabycia środków pieniężnych i po stronie ich wydatkowania. Niemiecki naukowiec stanął na stanowisku zbieżnym z ustaleniami XIX-wiecznej nauki o finansach, zgodnie z którą najdoskonalszym miernikiem zdolności podatkowej jest dochód. Do rozstrzygnięcia pozostawał więc charakter pojęcia dochodu – czy są nim jedynie regularne, czy każde, także jednorazowe, wpływy finansowe (teoria źródeł a teoria czystego przyrostu majątku). H. Haller opowiada się zdecydowanie za teorią czystego przyrostu majątku G. Schanza, twórczo ją rozbudowując. W jego ocenie realnym dochodem jest czas wolny. Uzasadniał, że dwie osoby w tej samej sytuacji majątkowej, mając do dyspozycji różne ilości czasu wolnego, w różnym stopniu są w stanie zaspokoić swoje potrzeby. Proponuje on, aby osoby pracujące znacząco mniej niż 8 godzin dziennie zostały dociążone specjalną dopłatą z tytułu czasu wolnego (*Freizeitzuschlag*). Ta dość oryginalna propozycja nie została jednak przyjęta przez ogół doktryny finansowej jako niepraktyczna i nieuwzględniająca sytuacji osób, które realizując się w swojej pracy, zaspokajają swoje potrzeby⁹².

H. Haller podnosi również, że właściwym wskaźnikiem zdolności płatniczej jest majątek. Jest to twierdzenie bardziej kontrowersyjne niż w przypadku dochodu, ale popierane przez większość doktryny prawa finansowego⁹³. H. Haller wskazuje, że w przypadku gdy majątek przynosi dochód, to wzrost zdolności płatniczej jest częściowo ujmowany już w ramach podatku dochodowego, choć nie w całości. W ocenie H. Hallera samo istnienie majątku stanowi rozszerzenie możliwości zaspokajania własnych potrzeb, ponieważ majątek ten może być wykorzystany

⁹⁰ Ibidem, s. 32.

⁹¹ Ibidem.

⁹² Ibidem, s. 34.

⁹³ Ibidem, s. 34 i n.

w ramach życia gospodarczego na różne sposoby, m.in. kredyt, silniejsza pozycja negocjacyjna czy też brak konieczności zapłaty czynszu⁹⁴.

Szczególnego rodzaju problemem było opodatkowanie dochodów z majątku, które pochodziły z raz już opodatkowanego dochodu (oszczędności). H. Haller zauważył, że osoba rezygnująca z konsumpcji na rzecz oszczędności podwyższa swoją zdolność płatniczą, a tym samym naraża się na ponowne opodatkowanie dochodu. H. Haller uznał po prostu, że osoba oszczędna w oszczędzaniu znajduje zaspokojenie potrzeb swojego rodzaju⁹⁵.

Niektórzy przedstawiciele nauki o ekonomii i finansach, akceptując zasadę zdolności płatniczej, a także wagę zarówno bezpośredniego opodatkowania, jak i progresji, nie zgadzali się, że najlepszym wskaźnikiem zdolności płatniczej jest dochód lub majątek⁹⁶. W.S. Vickrey uważał, że właściwiej zdolność płatniczą ujmować może opodatkowanie konsumpcji. Wskazywał, że możliwe jest wprowadzenie indywidualnego, progresywnego opodatkowania dochodu wydatkowanego, a stawki mogłyby nawet przekraczać 100% podstawy opodatkowania. Takie ukształtowanie podatku miałoby dotknąć przede wszystkim osoby żyjące z renty kapitałowej pochodzącej czy to ze spadku, czy wcześniejszej akumulacji majątku. W.S. Vickrey oczekiwał, że zastąpienie podatku dochodowego bezpośrednim podatkiem konsumpcyjnym doprowadziłoby do zwiększenia oszczędności, a także stanowiło bodziec do podejmowania ryzyka i inwestowania. Zauważał jednak, że wysokie stawki podatku mogłyby być przeciwskuteczne. W.S. Vickrey dostrzegał problematyczność potencjalnej koncentracji majątku i władzy przez osoby zachłanne w pomnażaniu majątku przy braku podatku dochodowego. Przeciwdziałać temu zjawisku miał podatek spadkowy. Kanadyjski ekonomista zdawał sobie jednak sprawę, że przeszkody natury administracyjnej mogą uniemożliwić pobór tak ukształtowanego podatku konsumpcyjnego. Dlatego proponował pozostawić dla niskich dochodów podatek dochodowy, a dla klasy średniej ustanowić podatek od dochodu wydatkowanego, dodając do tego jeszcze sprawiedliwościowy podatek od dochodów z majątku przeciwdziałający kumulowaniu władzy⁹⁷.

Na marginesie warto wspomnieć, że W.S. Vickrey był również autorem innej koncepcji wpisującej się w zasadę zdolności płatniczej, która z jednej strony pozwalałaby stosować pojęcie dochodu w rozumieniu teorii czystego przyrostu majątku, a równocześnie chronić podatników przed nadmiernie wysokimi staw-

⁹⁴ Ibidem, s. 34–35.

⁹⁵ Ibidem, s. 36.

⁹⁶ A. Gomułowicz, *Funkcja trwałej wydajności...*, s. 61; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy...*, s. 103; H.M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 107.

⁹⁷ H.M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 112–113.

kami podatkowymi w przypadku niespodziewanych wysokich dochodów. W.S. Vickrey zaproponował, aby podstawą opodatkowania był skumulowany dochód podatnika z całego życia (*cumulative averaging*). W uproszczeniu koncepcja polegałaby na obliczeniu podstawy opodatkowania przez zsumowanie dochodów ze wszystkich lat podatkowych, a następnie od tak obliczonego podatku odjęcia zapłaconego już w poprzednich latach podatku. Pomysł, jakkolwiek ciekawy, nie przyjął się, ponieważ w sposób istotny komplikował system podatkowy⁹⁸. Jego idea była odpowiedzią na wysokie stawki procentowe cechujące ówczesne podatki dochodowe.

Warto również przytoczyć tu postać E.R.A. Seligmana, który zasłynął z propagowania w Stanach Zjednoczonych teorii zdolności płatniczej oraz progresji podatkowej. Jego dorobek jest o tyle szczególny, że jego tezy szły często pod prąd głównego nurtu myślowego w Stanach Zjednoczonych, w których w wyniku słynnego wyroku Sądu Najwyższego z 1895 r. *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company* podatek dochodowy został uznany za niezgodny z konstytucją⁹⁹. Ponowne wprowadzenie podatku dochodowego umożliwiła dopiero szesnasta poprawka do konstytucji Stanów Zjednoczonych. E.R.A. Seligman był bardzo krytyczny wobec tego wyroku, a jako zwolennik podatku dochodowego nie porzucił tej tematyki, publikując *Progressive Taxation in Theory and Practice* (1894), *Essays in Taxation* (1895) i *The Income Tax* (1911)¹⁰⁰.

Oryginalnym wkładem E.R.A. Seligmana w amerykańską naukę było przeszczerpienie na grunt amerykański i modyfikacja teorii zdolności płatniczej (*faculty theory*). Zaproponował, aby mierzyć zdolność płatniczą za pomocą dwóch kryteriów: mocy (*power*) i ofiary (*sacrifice*). Moc miała w tym wypadku oznaczać produkcję lub zdolność produkcji, zaś ofiara była związana z przyjemnością z konsumpcji. Ideę ofiary E.R.A. Seligman zapewne zapożyczył od J.S. Mill'a, zaś koncepcja mocy produkcyjnych wydaje się jego oryginalnym wkładem. W ten sposób chciał uzasadnić istnienie progresji podatkowej, ponieważ zdolność płatnicza podatnika rosła szybciej, niż wynikałoby to ze wzrostu jego dochodu.

Jednym z powodów krytyki podatku dochodowego ze strony N. Kaldora był przewrotnie fakt, że nie zdołano opodatkować skutecznie dochodów z kapitałów w Wielkiej Brytanii. W zamian N. Kaldor zaproponował spersonalizowany podatek konsumpcyjny, który miał zawierać zwolnienia i stawki progresywne. N. Kaldor podkreślał, żeby nie mylić jego propozycji ze zwykłym podatkiem od sprzedaży,

⁹⁸ S. Bach, *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips...*, s. 127; H.M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 111.

⁹⁹ Wyrok amerykańskiego Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 1895 r., sygn. akt 157 U.S. 429, „*Charles Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company*”.

¹⁰⁰ H.M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 40.

który ma charakter regresywny i źle rozkłada obciążenia podatkowe. N. Kaldor uważał, że jego propozycja może służyć co najmniej równie dobrze egalitarnym celom opodatkowania jak podatek dochodowy. Dostrzegał wprawdzie zagrożenie możliwości nieskończonej akumulacji majątku wskutek braku opodatkowania dochodów, ale uważał że ta tendencja może być ograniczona przez podatek spadkowy. N. Kaldor sugerował stawki procentowe od 25% do nawet 300% dla podstawy opodatkowania przewyższającej 5000 funtów. Podstawę opodatkowania można by pomniejszyć o wszystkie zapłacone podatki, oczywiście z wyjątkiem samego spersonalizowanego podatku konsumpcyjnego. Dodatkowo zaproponował, żeby wprowadzić do podatku instytucję wzorowaną na francuskim ilorazie rodzinnym, który pozwalałby dzielić podstawę opodatkowania przez liczbę członków rodziny¹⁰¹. Oczywiście nieopodatkowany pozostawałby ten dochód, który zostałby przez podatnika oszczędzony¹⁰². Według N. Kaldora celem tego podatku nie było ulżenie osobom o wysokich dochodach, a opodatkowanie wydatków konsumpcyjnych, które obecnie finansowane są poprzez unikanie podatku dochodowego. Wysoka progresja sprawiłaby, że podatek ten dotknąłby wielu bardziej majątnych od osób średnio uposażonych¹⁰³.

Po ustaleniu właściwego wskaźnika zdolności płatniczej otwartym pytaniem pozostaje kwestia poprawności rozkładu ciężaru podatkowego. Na to pytanie próbowali odpowiedzieć kontynuatorzy XIX-wiecznej koncepcji równej ofiary J.S. Milla. Działający na przełomie wieków F.Y. Edgeworth uważał, że równość ofiary powinna polegać na równej stracie korzyści granicznej. Ustalić równość ofiary można jedynie, badając stratę korzyści przed i po opodatkowaniu. W ocenie F.Y. Edgewortha wraz ze wzrostem dochodów maleje korzyść graniczna z nich osiągnana. Oznacza to więc, że dochody wyższe powinny być opodatkowane wyżej niż te niskie, ponieważ ich wyższe opodatkowanie powinno zrekomensować niższą stratę korzyści¹⁰⁴.

Alternatywne koncepcje równej ofiary zaoferowała austriacka szkoła korzyści krańcowej (*die österreichische Grenznutzenschule*), która wyróżniała teorie:

- ofiary równej absolutnej (*die Lehre vom gleichen absoluten Opfer*),
- ofiary równej proporcjonalnej (*die Lehre vom gleichen relativen <proportionalen> Opfer*),
- ofiary równej marginalnej (*die Lehre vom gleichen marginalen Opfer – Opferminimumprinzip*).

¹⁰¹ Ibidem, s. 115–117; N. Kaldor, *An expenditure tax*, London, 1958, s. 191 i n.

¹⁰² N.H. Jacoby, *Review of An Expenditure Tax*, „The Yale Law Journal” 1958, nr 3, s. 516.

¹⁰³ Ibidem.

¹⁰⁴ A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 54; H.M. Groves, *Tax Philosophers...*, s. 55.

Teoria ofiary równej absolutnej zakładała, że odebrana indywidualna korzyść będzie u wszystkich opodatkowanych absolutnie równa¹⁰⁵. Oznaczało to, że strata korzyści poniesiona przez każdego z podatników winna być równa w wartościach bezwzględnych niezależnie od nierównomierności dochodów podatników. Tak postawiona koncepcja uzasadniała regresywne opodatkowanie dochodu¹⁰⁶.

Według teorii ofiary równej proporcjonalnej stosunek między utratą korzyści wskutek opodatkowania do całkowitej korzyści uzyskiwanej z dochodu opodatkowanego winien być równy względem wszystkich podatników¹⁰⁷. Wbrew intuicjom językowym teoria nie wyklucza jednak opodatkowania według skali progresywnej¹⁰⁸.

Zgodnie z koncepcją ofiary równej marginalnej utrata korzyści powinna u wszystkich podatników być minimalna, a ofiara z ostatniej opodatkowanej jednostki dochodu winna być dla wszystkich podatników równa¹⁰⁹. Oznacza to oczywiście regresywne opodatkowanie dochodu, gdzie podatnicy o niższych dochodach obciążeni byłiby w wyższym stopniu niż podatnicy o wyższym dochodzie¹¹⁰.

Wobec powyższych teorii ofiary stawiano różnorodne zarzuty. Po pierwsze wskazywano, że niemożliwe jest udowodnienie utraty korzyści wraz ze wzrostem dochodu, a tym bardziej pomiaru utraty tej korzyści. Nie pozwalają one więc ustalić przebiegu taryfy podatkowej, a oferują jedynie pewne koncepcje podatkowe dla polityków¹¹¹. Po drugie rzeczona korzyść może być przeniesiona jedynie na konsumpcję. W przypadku gdy podatnik zdecyduje się na oszczędności, teoria traci swoją wartość. Na tak postawiony argument zwolennicy teorii ofiary odpowiedzieliby, że oszczędzający znajduje satysfakcję w oszczędzeniu czy też może przeznaczyć oszczędzone pieniądze na konsumpcję w przyszłości¹¹². Na koniec wskazuje się również, że utrata korzyści z osiąganego dochodu nie jest obiektywna, lecz jest subiektywnym odczuciem każdego podatnika¹¹³. Stąd krzywa utraty korzyści powinna przebiegać w przypadku każdego podat-

¹⁰⁵ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 37.

¹⁰⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 55.

¹⁰⁷ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 37–38.

¹⁰⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 55.

¹⁰⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 38; K. Schmidt, *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Reflexionen über ein altes Thema*, „Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht”, Herne – Berlin 1995, s. 39.

¹¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 55.

¹¹¹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 38; A. Gomułowicz, *Funkcja trwałej wydajności podatku...*, s. 60.

¹¹² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 38.

¹¹³ Ibidem, s. 39.

nika w inny sposób. H. Haller na tak postawioną krytykę odpowiadał, że można mówić zarówno o obiektywnym, jak i subiektywnym związku między dochodem a korzyścią z niego.

1.6. Krytyka zasady zdolności płatniczej

XX-wieczna krytyka teorii zdolności płatniczej w większości skoncentrowała się nie na samym zaprzeczeniu jej idei, a raczej na braku możliwości jej naukowej konkretyzacji. K.G. Myrdal stwierdził, że teoria zdolności płatniczej „zawiodła na całej linii”. Nauka nie była bowiem w stanie dać jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, jak rozumieć pojęcie dochodu, ani jak doprecyzować pojęcie równej ofiary¹¹⁴.

W nowszej literaturze przedmiotu można wyróżnić dwa typy krytyki. Pierwszy odrzuca zasadę zdolności płatniczej w takim zakresie, w jakim zbudowana jest ona na teorii równej ofiary. Drugi odrzuca tę zasadę w całości¹¹⁵.

K. Schmidt (1924–2008) zaproponował, aby zasadę zdolności płatniczej określać w sposób bardzo ogólny, najlepiej na zasadzie definicji negatywnej. Taka definicja mogłaby zakładać, że niezgodne z zasadą zdolności płatniczej jest regresywne opodatkowanie czy też nieuwzględnianie sytuacji rodzinnej podatnika oraz minimum egzystencji¹¹⁶. Podobne propozycje wysuwał D. Schneider, który chciał, aby zasada zdolności płatniczej ograniczała się do ustalania wskaźnika tej zdolności oraz podstawy opodatkowania, a stawka podatkowa miałaby już zależeć od ocen społeczno-politycznych¹¹⁷.

Krytycy odrzucający zasadę zdolności płatniczej wskazywali na jej liczne niedomagania. Po pierwsze, jak wcześniej wspomniano, problematyczna jest już sama konkretyzacja tej zasady. Po drugie pojęcie zdolności płatniczej jest nieużyteczne w sytuacji, w której ustawodawca przyjmuje coraz to nowe pozafiskalne cele opodatkowania wynikające z polityki społeczno-gospodarczej. J. Pahlke uważał, że socjalne postulaty redystrybucji, jakkolwiek również nie w pełni jasne, są bardziej konkretne od zasady zdolności płatniczej¹¹⁸.

K. Littmann skrytykował zasadę zdolności płatniczej na dwa sposoby. Po pierwsze wskazał podobnie jak inni na brak możliwości jej konkretyzacji na gruncie teorii równej ofiary. Po drugie zauważył, że zasada zdolności płatniczej odnosi

¹¹⁴ Ibidem, s. 40.

¹¹⁵ Ibidem.

¹¹⁶ K. Schmidt, *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit...*, s. 44–45.

¹¹⁷ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 40.

¹¹⁸ Ibidem, s. 41.

się do fiskalnych celów opodatkowania i pomija coraz istotniejsze i stale obecne pozafiskalne funkcje podatków¹¹⁹.

H. Haller, odpowiadając na krytykę opierającą się na problemach konkretyzacyjnych zasady zdolności płatniczej na gruncie teorii równej ofiary, stwierdził, że wtedy i tylko wtedy, gdy tę teorię się zarzuci, zasada zdolności płatniczej przybierze postać pustej formuły¹²⁰.

1.7. Wnioski

Od zarania dziejów poszukiwano uzasadnienia dla nakładania danin publicznych. Pierwszą teorią, która zaoferowała całościową odpowiedź, była zasada ekwiwalencji, zakładająca, że płacony przez podatnika podatek jest ceną lub opłatą ubezpieczeniową uiszczaną na rzecz państwa. Kolejną była zasada zdolności płatniczej wiążąca obowiązek uiszczania należności podatkowych z przynależnością do wspólnoty państwowej i nakazująca różnicować obciążenia podatkowe w zależności od możliwości ich poniesienia przez podatnika. W nauce prawa finansowego często prezentuje się te teorie jako przeciwstawne sobie. Może jednak warto zaryzykować tezę, że każda była właściwa dla swojej epoki, a zmiana myślenia o nakładaniu podatków wynikała z przemian społeczno-gospodarczych. Zasada ekwiwalencji miała charakter wręcz rewolucyjny w państwie stanowym, które jeśli nakładało jakiegokolwiek daniny, to głównie w formie pośredniej. Fakt, że ówcześni filozofowie, pisząc faktycznie o teorii ekwiwalencji, nazywali ją zdolnością płatniczą, pokazuje, że ich intuicje językowe wskazywały im poprawny kierunek myślenia o podatkach. Idea różnicowania opodatkowania była jednak zbyt rewolucyjna, aby przeszła im przez myśl w okresie, w którym dochody budżetowe składały się w większości z wpływów pozapodatkowych, ceł i danin pośrednich. Zasada ekwiwalencji nie była jednak wystarczającą teorią uzasadniającą nakładanie podatków dla „demokratycznego ducha XIX wieku”, czasu rewolucji przemysłowej i upodmiotowienia szerokich mas społecznych. Ostatecznie teorie te dzisiaj występują równolegle obok siebie – jedna uzasadnia nakładanie podatków, a druga opłat (i jak niektórzy twierdzą także podatków lokalnych).

Zdecydowana większość doktryny zgadza się, że miernikiem zasady zdolności płatniczej jest dochód, duża część wskazuje też na majątek. Mierniki te pozwalają najpełniej uwzględnić indywidualną sytuację podatnika. Niektórzy stawiają też tezę, że miernikiem takim powinna być konsumpcja. Szczególnie ciekawą propozycją w tej mierze był bezpośredni osobisty podatek konsumpcyjny.

¹¹⁹ Ibidem; K. Littmann, *Ein Valet...*, s. 165.

¹²⁰ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 42.

Uzasadnienia teorii zasady zdolności płatniczej poszukiwano w teorii ofiary i teorii socjalnej. Ostatecznie nauka prawa finansowego w przeważającej mierze przychyliła się do teorii ofiary. Na jej gruncie poszukiwano również uzasadnienia dla różnych przebiegów taryf podatkowych. Spór o szczegółowe wyznaczniki rozkładu ciężaru podatkowego nie został rozstrzygnięty. Wydaje się jednak, że nie sposób stworzyć w tej mierze jednolitej teorii i że byłoby to nawet niewskazane. Liczne teorie naukowe stanowią wartość samą w sobie i są gotowymi receptami dla polityków, którzy mogą z nich korzystać w zależności od zmiennej sytuacji społeczno-gospodarczej.

Wydaje się, że krytycy zasady zdolności płatniczej nie dostrzegli jej ewolucji z teorii ekonomicznej w zasadę prawa. Tym samym dyskusja nad nią nie może się już ograniczać jedynie do instrumentarium ekonomicznego, ale musi uwzględniać też zasady wykładni prawa.

Od czasu J. Łaskiego i A.F. Modrzewskiego udział polskiej myśli podatkowej w tworzeniu zasady zdolności płatniczej był niestety znikomy. Jak wskazano wcześniej, wynikało to z historii polskiej państwowości. Moment kształtowania się zasady zdolności płatniczej przypadł na czas zaborów, zaś czas najintensywniejszej dyskusji nad tą zasadą na okres międzywojnia – kształtującego na nowo porządek prawny II Rzeczypospolitej – i czasy ustroju socjalistycznego, do którego teorie właściwe dla gospodarki kapitalistycznej nie znajdowały zastosowania. Tym samym nie dziwi brak szerokiej dyskusji nad obowiązywaniem tej zasady w polskim porządku prawnym w III Rzeczypospolitej. Należy mieć nadzieję, że szeroka dyskusja nad zasadą zdolności płatniczej, która trwała w krajach ościennych blisko dwa stulecia, odbędzie się również i w Polsce.

ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W WYBRANYCH KRAJACH

2.1. Wprowadzenie

W rozdziale zostanie omówiona zasada zdolności płatniczej w wybranych systemach państw obcych. Komparatystyka zagranicznych porządków prawnych ma dwa podstawowe zadania. Po pierwsze jest to poznanie modelowych rozwiązań normatywnych odnoszących się do zasady zdolności płatniczej. Pomoże to zrozumieć nie tylko podstawy normatywne obowiązywania zasady zdolności podatkowej, ale i jej charakterystykę w obcych systemach prawnych. Poczynione spostrzeżenia wzbogacą rozumienie funkcjonowania zasady zdolności podatkowej na gruncie Konstytucji RP. Po drugie jest to wskazanie na powszechne obowiązywanie zasady zdolności płatniczej w państwach obcych jako światowego standardu rozkładu ciężaru podatkowego.

Na wstępie zostanie przedstawiona regulacja zdolności płatniczej w państwach, w których wynika ona wprost z norm konstytucyjnych (podrozdz. 2.2.). Omówione zostaną przepisy obowiązujące we Francji, Grecji, Włoszech, Turcji, Lichtensteinie, kantonie Zurychu, Chorwacji, Węgrzech, Brazylii, Maroku, Mauretanii oraz Hiszpanii, której przypadek zostanie przeanalizowany szerzej. Regulacje poszczególnych porządków prawnych nie będą miały charakteru jednorodnego. Często będą wykazywać cechy swoiste, właściwe tylko dla danego państwa. Istota zasady zdolności płatniczej w poszczególnych krajach nie ulegnie jednak zmianie.

Następnie zostanie zaprezentowana regulacja zdolności płatniczej w państwach, w których zasada zdolności podatkowej nie została wyrażona wprost w ustawie zasadniczej (podrozdz. 2.3.). Omówiony zostanie wpływ zasady równości i innych praw podmiotowych na ukształtowanie zasady zdolności płatniczej, a także na poszczególne rozwiązania podatkowe na przykładzie Republiki Federalnej Niemiec. Położenie szczególnego nacisku na rozwiązania niemieckie wynika z dwóch powodów. Po pierwsze liczba państw, które ustaliły obowiązywanie zasady zdolności płatniczej w drodze orzeczniczej, jest istotnie mniejsza od liczby

tych, które ustaliły je na drodze normatywnej. Po drugie konstytucyjny porządek prawny Republiki Federalnej Niemiec wykazuje istotne podobieństwa do konstytucyjnego porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie istotnym dla obowiązywania zasady zdolności płatniczej w polskim systemie podatkowym.

2.2. Regulacyjne ustalenie obowiązywania zasady zdolności płatniczej

W wielu krajach ustawodawca konstytucyjny świadomie zdecydował się na uregulowanie *expressis verbis* zasady zdolności płatniczej w konstytucji. Tego typu regulację można było odnaleźć już we wcześniej wspomnianej Konstytucji Weimarskiej, a podobne znajdujemy we współczesnych ustawach zasadniczych m.in. Francji, Grecji, Włoch, Turcji, Lichtensteinu, niektórych kantonach szwajcarskich, Chorwacji, Węgrzech, Brazylii, Maroku, Mauretanii czy Hiszpanii¹.

Francuska regulacja zasady zdolności płatniczej ma charakter zwięzły i jest umiejscowiona w Deklaracji praw człowieka i obywatela z 26 sierpnia 1789 r. We wstępie do Konstytucji Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r.² „lud francuski proklamuje uroczyste swoje przywiązanie do Praw Człowieka i do zasad suwerenności narodowej, tak jak zostały one określone w Deklaracji z roku 1789, potwierdzonej i uzupełnionej przez Wstęp do Konstytucji z roku 1946”. Zgodnie z art. 13 Deklaracji praw człowieka i obywatela z 26 sierpnia 1789 r. „w celu utrzymania publicznej siły zbrojnej oraz dla pokrycia wydatków administracji niezbędny jest podatek powszechny. Powinien on być równo rozłożony na wszystkich Obywateli stosownie do ich możliwości”³. Ustawodawstwo francuskie zakłada więc powszechność opodatkowania, ale ciężar podatkowy powinien być rozłożony stosownie do zdolności podatkowej obywateli.

Podobnie wygląda grecka regulacja konstytucyjna zdolności płatniczej. Zgodnie z art. 4 ust. 5 Konstytucji Republiki Greckiej z dnia 9 czerwca 1975 r. „obywatele greccy uczestniczą bez wyjątku w ponoszeniu ciężarów publicznych, stosownie do swoich możliwości”⁴. Regulacja zdolności płatniczej w Grecji ma więc charakter ogólny i odnosi się do wszystkich ciężarów publicznych, w tym podatków. Co

¹ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22, s. 93; K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral...*, s. 17; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 58.

² *Konstytucje państw Unii Europejskiej...*, s. 271–296, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/francja2011.html> [dostęp: 11.01.2017].

³ Ibidem.

⁴ Ibidem, s. 297–340.

ciekawe, jest ona umiejscowiona w art. 4, pierwszym przepisie części drugiej greckiej konstytucji regulującej prawa indywidualne i społeczne. Świadczy to o tym, że grecki ustawodawca konstytucyjny był świadomy gwarancyjnego aspektu tej regulacji, która przecież przede wszystkim nakłada na podatnika podstawowy obowiązek, jakim jest ponoszenie ciężarów publicznych, w tym podatków.

Konstytucja Republiki Włoskiej z 27 grudnia 1947 r.⁵ również zawiera nakaz uwzględniania zdolności płatniczej podatników. Zgodnie z art. 53 Konstytucji Republiki Włoskiej „wszyscy są zobowiązani do uczestniczenia w wydatkach publicznych stosownie do swoich możliwości podatkowych. System podatkowy jest ukształtowany na zasadzie progresji”. Włosi wiążą więc bezpośrednio ponoszenie ciężarów podatkowych z udziałem w wydatkach publicznych. Udział ten ma mieć charakter proporcjonalny do możliwości podatnika, zaś system podatkowy ma być kształtowany na zasadzie progresji. Włoski ustawodawca konstytucyjny z góry więc przesądza, że koncepcja zasady zdolności płatniczej powinna zasadzać się na indywidualizacji ciężaru podatkowego, którego istotnym narzędziem ma być progresja podatkowa.

Ciekawie uregulowana jest zasada zdolności płatniczej w Turcji. Zgodnie z art. 73 Konstytucji Republiki Tureckiej z dnia 7 listopada 1982 r. „każdy, w celu pokrywania wydatków publicznych, jest obowiązany do płacenia podatków w wysokości odpowiadającej jego zasobom finansowym. Sprawiedliwe i zrównoważone rozłożenie obciążeń podatkowych stanowi społeczny cel polityki fiskalnej”⁶. Podobnie jak we włoskiej konstytucji płacenie podatków jest bezpośrednio związane z wydatkami publicznymi. Ograniczenie ustawodawcy podatkowego w tureckiej ustawie zasadniczej formułowane jest na dwa sposoby. Po pierwsze obowiązek płacenia podatków ograniczony jest do zasobów finansowych podatnika. Po drugie ustawodawca, prowadząc politykę fiskalną, obowiązany jest rozkładać obciążenia podatkowe sprawiedliwie i w sposób zrównoważony. Pierwsze ograniczenie jest zbliżone do zwyczajowego wyrażenia nakazu uwzględniania zdolności płatniczej. Drugie ograniczenie wydaje się mieć charakter bardziej pojemny – uwzględnia ono to pierwsze ograniczenie, ale i nakazuje ustawodawcy na trwałe wprowadzić do systemu podatkowego treści sprawiedliwościowe.

Lichtenstein reguluje zasadę zdolności płatniczej w sposób bardziej szczegółowy. Zgodnie z art. 24 ust. 1 Konstytucji Księstwa Liechtensteinu z dnia 5 października 1921 r. „państwo zapewnia, poprzez odpowiednie ustawodawstwo, sprawiedliwy system podatkowy, zwalniając od podatku dochody niższe od mini-

⁵ Ibidem, s. 845–870.

⁶ K. Wojciechowska-Litwinek i in., *Konstytucja Republiki Tureckiej = Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, Warszawa 2013, s. 96, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Turcja_010713.pdf [dostęp: 11.01.2017].

minimum egzystencjalnego oraz nakładając większe obciążenia na większe majątki lub wyższe dochody”⁷. Lichtenstein nakłada więc na państwo obowiązek stworzenia sprawiedliwego systemu podatkowego. Komponentami tego sprawiedliwego systemu podatkowego ma być m.in. po pierwsze zwolnienie dochodów niższych od minimum egzystencji z podatku, po drugie nałożenie większych obciążeń podatkowych na większe majątki lub wyższe dochody. Ustawa zasadnicza Lichtensteinu zakłada więc wyższe obciążenia podatkowe względem wyższych dochodów lub majątków, choć *expressis verbis* nie determinuje, że muszą one przybrać charakter stawek progresywnych. Co ciekawe, wyższe obciążenia podatkowe mają być realizowane z pomocą podatków dochodowych i majątkowych.

Regulacje konstytucyjne Kantonu Zurychu w sposób bezpośredni odwołują się do zasady zdolności płatniczej. Zgodnie z art. 124 ust. 2 i 3 Konstytucji Kantonu Zurychu z 27 lutego 2005 r. „podatki są kształtowane według zasad powszechności, równomierności i opodatkowania według ekonomicznej zdolności płatniczej”. Kształt regulacji podatkowych powinien uwzględniać w szczególności „a. całkowite obciążenie podatnika łącznie z opłatami, b. biorąc pod uwagę solidarność, utrzymanie zdolności płatniczej podatnika i promować samopomoc, c. uwzględniać konkurencyjność gospodarki, d. umożliwiać wyważone budowanie majątku, e. odciążać osoby, na których ciążyą obowiązki alimentacyjne, f. nie dyskryminować małżeństw względem osób stanu wolnego”. Zgodnie z art. 124 ust. 4 Konstytucji Kantonu Zurychu „progresja podatkowa powinna być umiarkowana i nie może przekraczać określonej wysokości”. Zgodnie z art. 124 ust. 5 Konstytucji Kantonu Zurychu „niskie dochody i małe majątki nie podlegają opodatkowaniu”. Zgodnie z art. 124 ust. 6 Konstytucji Kantonu Zurychu „przywileje podatkowe na rzecz jednostek są zabronione”⁸.

Regulacje konstytucyjne szwajcarskiego kantonu nie ograniczają się więc jedynie do odwołania do zasady zdolności płatniczej. W ustawie zasadniczej znajduje się szereg szczegółowych wytycznych w kwestii jej konkretyzacji, zaczynając od umiarkowanej progresji podatkowej, kończąc na zakazie opodatkowania niskich dochodów i małych majątków oraz wsparcia dla osób, na których ciążyą obowiązki alimentacyjne. Istotną regulacją jest również art. 124 Konstytucji Kantonu Zurychu, zgodnie z którym kanton i gminy planują swoje zadania i wydatki, zważając

⁷ R. Grabowski, *Konstytucja Księstwa Liechtensteinu = Verfassung des Fürstentums Liechtenstein*, Warszawa 2013, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Liechtenstein_pol_010712.pdf [dostęp: 11.01.2017].

⁸ Tłum. własne z niemieckiego: Konstytucja Kantonu Zürich, Numer porządkowy 101, [http://www2.zhlex.zh.ch/appl/zhlex_r.nsf/0/2476A68833A9E409C1257D87003731A9/\\$file/101_27.2.05_87.pdf](http://www2.zhlex.zh.ch/appl/zhlex_r.nsf/0/2476A68833A9E409C1257D87003731A9/$file/101_27.2.05_87.pdf) [dostęp: 8.01.2017].

na ich długotrwałe skutki. Podejmując te działania, mają dążyć do tego, aby udział podatków się nie zwiększył.

Równie interesujący jest sposób uregulowania zasady zdolności płatniczej w chorwackim porządku konstytucyjnym. Zgodnie z art. 51 Konstytucji Republiki Chorwacji z dnia 22 grudnia 1990 r. „każdy jest obowiązany uczestniczyć w ponoszeniu wydatków publicznych stosownie do swoich możliwości materialnych. System podatkowy opiera się na zasadach równości i sprawiedliwości”⁹. Kluczową więc przesłanką do partycypacji w ponoszenie wydatków publicznych są możliwości materialne podatników. System podatkowy, który ma być finansowany przez podatników podług ich możliwości materialnych, ma się opierać na dwóch równorzędnych wartościach: równości i sprawiedliwości.

Podobnie jak w greckim, tak i w węgierskim systemie prawnym zasada zdolności płatniczej została wbudowana w bardziej generalną zasadę zdolności świadczenia. Zgodnie z artykułem *O Ustawie Zasadniczej Węgier* z dnia 25 kwietnia 2011 r. „każdy jest odpowiedzialny za siebie i jest zobowiązany do współuczestnictwa – w miarę swych zdolności i możliwości – w realizacji zadań państwowych oraz wspólnotowych”¹⁰. Tym samym to zdolności i możliwości podatnika węgierskiego powinny decydować o realizacji zadań państwowych, w tym jednego z najistotniejszych, jakim jest zapłata podatku.

Specyficznym przykładem ujęcia zasady zdolności płatniczej jest Brazylia, której ustawa zasadnicza zawiera bardzo obszerne regulacje dotyczące materii podatkowej. Konstytucja Federacyjnej Republiki Brazylii z dnia 5 października 1988 r. poświęca cały Tytuł VI systemowi daninowemu i budżetowi, gdzie pierwszy rozdział poświęcony jest narodowemu systemowi podatkowemu. Zgodnie z art. 145 rzeczzonej ustawy zasadniczej „zawsze gdy jest to możliwe, podatki mają charakter indywidualny i są stopniowane zgodnie z możliwościami finansowymi podatnika; administracja skarbową może badać, w szczególności dla urzeczywistnienia wymienionych celów, mienie, przychody i działalność gospodarczą podatników, przy poszanowaniu praw indywidualnych i na zasadach określonych w ustawie”¹¹. Sekcja II tego rozdziału zatytułowana jest „granice władztwa daninowego”. Obok m.in. zakazu retroaktywności norm podatkowych, zgodnie z art. 150 Konstytucji Federacyjnej Republiki Brazylii,

⁹ M. Petryńska, T.M. Wójcik, *Konstytucja Republiki Chorwacji*, Warszawa 2007, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Chorwacja_pol010107.pdf [dostęp: 11.01.2017].

¹⁰ J. Snopek, *Ustawa zasadnicza Węgier = Magyarország Alaptörvénye*, Warszawa 2015, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/12/Wegry_2016-popr.pdf [11.01.2017].

¹¹ A. Wojtyczek-Bonnand, *Konstytucja Federacyjnej Republiki Brazylii*, Warszawa 2004, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/brazylia.html> [11.01.2017].

zabrania się „różnicowania podatników znajdujących się w podobnej sytuacji; zakazane jest wprowadzanie różnicowań z racji wykonywanego zawodu lub sprawowanej funkcji, niezależnie od prawnego określenia dochodów, tytułów lub praw” czy też „wykorzystywania podatków w celu konfiskaty”¹². Według art. 153 Konstytucji Federacyjnej Republiki Brazylii podatek od dochodów i zysków jakiegokolwiek rodzaju powinien spełniać „warunki ogólności, powszechności i progresji opodatkowania na zasadach określonych w ustawie”¹³. Ciekawa jest również regulacja zawarta w tym samym artykule dotycząca podatków od własności ziemskiej na wsi, zgodnie z którą „stawki podatku przewidzianego w pkt VI (podatku od własności ziemskiej na wsi) są ustalane w taki sposób, aby zniechęcić do utrzymywania posiadłości nieproduktywnych; podatek ten nie obejmuje drobnych gruntów rolnych określonych w ustawie, jeżeli są one eksploatowane razem z rodziną lub bez przez właściciela, który nie posiada innych dóbr nieruchomości”¹⁴. Na koniec, zgodnie z art. 156 Konstytucji Federacyjnej Republiki Brazylii, podatek od nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych położonych w miastach może „być progresywny w zależności od wartości nieruchomości”¹⁵.

Brazylia wprowadza więc ogólną zasadę zdolności płatniczej, zgodnie z którą, jeśli jest to możliwe, podatki mają być indywidualizowane i stopniowane według możliwości finansowych podatnika. Konstytucja Federacyjnej Republiki Brazylii przewiduje również szereg szczegółowych uregulowań zakładających zakaz czynienia z podatku narzędzia konfiskaty mienia, progresywność podatków dochodowych i majątkowych czy specjalne zwolnienie z podatku dotyczącego gruntów rolnych dla właścicieli nieposiadających innych nieruchomości. W sposób szczegółowy precyzowana jest również równość pozioma, która poza zakazem różnicowania podatników znajdujących się w podobnej sytuacji zawiera również materialną regulację zakazującą różnicowania według zawodu czy sprawowanej funkcji. Niektóre regulacje dotyczące zakazu różnicowania opodatkowania według zawodu czy sprawowanej funkcji oraz opodatkowania gruntów rolnych wydają się mieć charakter swoisty, który wynika z krajowych kontekstów stosowania i tworzenia prawa podatkowego.

W sposób krótki ujęto zasadę zdolności płatniczej w Mauretanii. Zgodnie z art. 20 Konstytucji Mauretanii z dnia 12 lipca 1991 r. „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych w stosunku do swoich możliwości finanso-

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Ibidem.

wych”¹⁶. Ta prosta formuła w sposób klasyczny uzależnia nakładanie obciążeń podatkowych od zdolności płatniczej podatnika.

W sposób zwięzły została sformułowana marokańska zasada zdolności płatniczej. Zgodnie z art. 39 Konstytucji Królestwa Maroka z 27 dnia miesiąca szaban 1432 r. (z dnia 29 lipca 2011 r.) „wszyscy mają obowiązek ponosić, odpowiednio do swoich możliwości finansowych, ciężary publiczne, które można określić jedynie ustawą w formach przewidzianych w niniejszej Konstytucji”¹⁷. Formuła zdolności podatkowej odnosi się więc do szerokiej kategorii ciężarów publicznych, do których można z pewnością zaliczyć podatki.

W ciekawy sposób uregulowana jest zasada zdolności płatniczej w Hiszpanii, stąd warto się jej przyjrzeć z bliska. Zgodnie z art. 31 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii z 27 grudnia 1978 r.¹⁸ (dalej Konstytucja Hiszpanii) „wszyscy wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych zgodnie ze swoimi możliwościami za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego inspirowanego przez zasady równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybrać rozmiarów konfiskaty”¹⁹. Fragment „zgodnie ze swoimi możliwościami” brzmi w oryginale *con su capacidad económica*, co można również przetłumaczyć w sposób bardziej dosłowny, tj. „stosownie do swojej zdolności ekonomicznej”. Nie ulega więc wątpliwości, że ustawodawca, nakładając w Hiszpanii obciążenia podatkowe, obowiązany jest uwzględniać zasadę zdolności płatniczej. Ustawodawca konstytucyjny dał również jasne wskazówki, w jaki sposób rozumieć sprawiedliwy system podatkowy oparty na tej zasadzie. Powinien on być inspirowany zasadą równości i progresji, lecz w żadnym wypadku nie może mieć charakteru konfiskatoryjnego.

Zasada zdolności płatniczej przez długi okres nie odgrywała w Hiszpanii znaczącej roli – postrzegano ją jako zasadę z zakresu skarbowości, nie nadawano jej mocy zasady prawa. Sytuacja zmieniła się wskutek recepcji poglądów w szczególności niemieckiej i włoskiej doktryny prawa oraz umieszczenie zasady zdolności

¹⁶ Tłum. własne z angielskiego: M.C. Gress, *Mauritania's Constitution of 1991 with Amendments through 2012*, New York 2012, https://www.constituteproject.org/constitution/Mauritania_2012.pdf [dostęp: 11.01.2017].

¹⁷ T. Chauvin, *Konstytucja Królestwa Maroka = Constitution du Royaume du Maroc*, Warszawa 2015, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/09/Maroko_pol_010115.pdf [dostęp: 11.01.2017].

¹⁸ Opublikowana w dzienniku ustawowym BOE n. 311 29.12.1978 r.

¹⁹ *Konstytucje państw Unii Europejskiej...*, s. 341–174, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/hiszpania.html> [dostęp: 3.08.2016]. Autor skorygował ewidentny błąd pisarski, zamieniając słowo „każdym” na „żadnym”. Oryginalny tekst: „Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

podatkowej *expressis verbis* w Konstytucji Hiszpanii²⁰. Konkretyzacja zasady zdolności płatniczej przypomina w znaczącej mierze jej implementację w Niemczech.

Hiszpanie wyróżniają zasadę zdolności płatniczej absolutną i względną (*la capacidad económica absoluta y la relativa*). Rozumienie absolutnego wymiaru zasady zdolności płatniczej bardzo dobrze oddaje fragment wyroku hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z 20 lipca 1981 r., zgodnie z którym z zasady zdolności płatniczej, ale i wymogów logiki wynika obowiązek poszukiwania bogactwa tam, gdzie się znajduje²¹. Oznacza to, że w wymiarze fiskalnym podatki muszą nawiązywać do ekonomicznych źródeł opodatkowania (majątek, przychód, dochód i konsumpcja), tj. przedmiotem opodatkowania mogą być jedynie takie stany faktyczne, które nawiązują do zdolności płatniczej podatnika.

Relatywna zasada zdolności płatniczej nakazuje indywidualizację ciężaru podatkowego, aby był go w stanie udźwignąć konkretny podatnik. Zgodnie z konstytucją hiszpańską każdy ma się przyczyniać do finansowania wydatków publicznych w stosunku do swoich indywidualnych możliwości²². Podobnie jak w Niemczech najdalej posunięta konkretyzacja zasady zdolności płatniczej dotyczy podatku dochodowego i wyraża się przede wszystkim w zasadach obiektywnego i subiektywnego unettowionego dochodu (*el principio del neto objetivo y subjetivo*)²³.

Zgodnie z zasadą unettowionego dochodu powinien być on pojmowany jako różnica między uzyskanym przychodem a kosztami poniesionymi w celu jego uzyskania. Zasada dotyczy wszystkich podatników – zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych. Całościowemu ujęciu ciężaru podatkowego służy globalność podatku dochodowego²⁴. Zasada subiektywnego unettowienia dochodu nakazuje poszanowanie przez prawo podatkowe minimum egzystencji zarówno osobistej, jak i rodzinnej – ma ono pozostawić wolne od opodatkowania minimum wymagane do godnego życia²⁵.

Wysokość ciężaru podatkowego, co do zasady, powinna się odnosić do dochodu pozostającego w dyspozycji podatnika i opierać się na zasadzie progresywności, której granicą jest konfiskatoryjność podatku. W jednym z orzeczeń hiszpański

²⁰ P.M. Muñoz, *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*, „Ius et Praxis (En línea)” 2010, nr 1, s. 306.

²¹ Wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z 20 lipca 1981 r. opublikowany w zbiorze urzędowym BOE 27/1981. Oryginalny cytat: „Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

²² P.M. Muñoz, *El principio de capacidad...*, s. 312.

²³ P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica...*, s. 513–514; P.M. Muñoz, *El principio de capacidad económica...*, s. 313.

²⁴ P.M. Muñoz, *El principio de capacidad...*, s. 313.

²⁵ P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica...*, s. 514; P.M. Muñoz, *El principio de capacidad económica...*, s. 313.

Trybunał Konstytucyjny uznał jednak, że opodatkowanie dochodu potencjalnego pozostaje w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej²⁶.

Zasada progresywności odnosi się do całego systemu podatkowego. Po pierwsze nakazuje ustawodawcy korzystać ze stawek progresywnych. Nie oznacza to, że każdy podatek ma mieć charakter progresywny, zresztą z natury nie każdy podatek może przyjąć taką postać. Nieprogresywny podatek powinien mieć jednak funkcję komplementarną w systemie podatkowym. Po drugie zasada progresywności odnosi się do rozkładu całkowitego ciężaru podatkowego i wyznacza relacje między podatkami pośrednimi i bezpośrednimi. Po trzecie zasada progresywności odgrywa rolę w redystrybucji dochodu w społeczeństwie²⁷.

Wyróżnikiem hiszpańskiego systemu kontroli konstytucyjnej jest to, że podatnik w skardze konstytucyjnej nie może powoływać się na zdolność płatniczą jako wzorzec konstytucyjny (art. 31 Konstytucji Hiszpanii). Wynika to z faktu, że została ona uregulowana jako przepis szczególny poza katalogiem praw podstawowych, na które może powoływać się podatnik (art. 14–29 Konstytucji Hiszpanii). Część doktryny wskazuje, że dla poszczególnych podatników wzorcem winna być zasada równości (art. 14 Konstytucji Hiszpanii), która zgodnie z konstytucją ma być inspiracją dla zasady zdolności płatniczej. Według Trybunału w zasadę równości wpisany jest zakaz dyskryminacji w sytuacjach równych, a w zasadę zdolności płatniczej nakaz dyskryminacji w sytuacjach nierównych. Niektórzy wskazują jednak, że nie jest to prawidłowa argumentacja: podatnicy o tej samej zdolności podatkowej potraktowani nierówno wpisują się w zakaz dyskryminacji, a więc w materię, która miałaby być regulowana przez art. 14 Konstytucji Hiszpanii, a która w sposób oczywisty odnosi się do zdolności płatniczej. Wydaje się, że Trybunał Konstytucyjny świadomie postanowił zawęzić swoją kognicję z powodów praktycznych, tj. przeciwdziałania nadmiernemu wpływowi spraw do rozpatrzenia²⁸.

2.3. Orzecznicze ustalenie obowiązywania zasady zdolności płatniczej

Kanonem europejskiej myśli podatkowej jest oparcie systemu podatkowego na koncepcji zdolności płatniczej jako wartości konstytucyjnej. Niektóre państwa decydują się zawrzeć tego typu regulację wprost w konstytucji, inne zaś nie ujmują jej

²⁶ Wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 1987 r., opublikowany w zbiorze urzędowym BOE 37/1987.

²⁷ R. Happé, *Spain*, w: red. G.T.K. Meussen, *The principle of equality in European Taxation*, London 1999.

²⁸ P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica...*, s. 517.

expressis verbis, ale jej obowiązywanie wywodzą z innych norm konstytucyjnych, czego przykładem jest Republika Federalna Niemiec. Obowiązywanie zasady zostaje ustalone w wyniku działalności orzeczniczej sądów, w szczególności sądów konstytucyjnych. Niebanalną rolę w tym procesie odgrywa również nauka prawa finansowego, a nawet parlament, który przez uchwalane prawo może faktycznie (a nie prawnie) umocnić obowiązywanie tej zasady.

Po drugiej wojnie światowej i uchwaleniu nowej konstytucji niemieckiej Trybunał Konstytucyjny bardzo szybko wskazał na ciągłość obowiązywania w niemieckim porządku prawnym zasady zdolności płatniczej. W orzeczeniu z 1957 r. Trybunał²⁹ stwierdził, że w przeciwieństwie do Konstytucji Weimarskiej Ustawa Zasadnicza³⁰ nie zawiera wyraźnych postanowień określających, w jaki sposób należy rozkładać ciężary publiczne między obywateli. Trybunał wskazał jednak, że nie ma żadnych wątpliwości, że zasada sprawiedliwości podatkowej wpisana jest w zasadę równości wynikającą z art. 3 ust. 1 Ustawy Zasadniczej. W ten sposób Trybunał trwale powiązał rozumienie sprawiedliwości podatkowej z zasadą zdolności podatkowej. Jeszcze dobitniej na to powiązanie wskazywał niemiecki negatywny ustawodawca w kolejnych orzeczeniach, gdzie stwierdził, że opodatkowanie zgodne z zasadą zdolności płatniczej jest „zasadniczym nakazem sprawiedliwości podatkowej”, a zasada sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym oznacza nałożenie na podatników podatków według ich finansowej i gospodarczej możliwości płatniczej³¹.

Kluczowe znaczenie dla rozumienia zasady zdolności płatniczej ma zasada równości, którą niemiecki Trybunał Konstytucyjny przyjął jako podstawę zasady zdolności płatniczej. Wyróżnia się dwa rozumienia zasady równości: formalne i materialne. Formalne rozumienie zasady równości w rozumieniu zaproponowanym przez G. Leibholza sprowadza się do zakazu arbitralności (*Willkürverbots*) oraz nakazu konsekwencji systemowej (*Gebot der Systemkonsequenz*)³². Materialne rozumienie ujmuje zaś zasadę równości w formule równości socjalnej.

Formalne rozumienie zasady równości sprowadza się do oceny prawnopodatkowych stanów faktycznych jako równych albo nierównych. Różnicowanie według tej zasady odbywa się na podstawie relewantnych przesłanek (*sachlicher Grund*). W ten sposób decyzja o nałożeniu opodatkowania i jego różnicowaniu należy wy-

²⁹ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 17 stycznia 1957 r., sygn. akt 1 BvL 4/54, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 6, 55.

³⁰ Ustawa zasadnicza Niemieckiej Republiki Federalnej z 23 maja 1949 r., BGBl. S. 1.

³¹ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 1984 r., sygn. akt BvL 10/80, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 66, 214.

³² G. Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz; eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, München – Berlin 1959, s. 72 i n.

łącznie do ustawodawcy, a kryterium jest relewantność wybranej przez niego cechy. Oznacza to, że co do zasady ustawodawca może dobrać nieskończenie wiele kryteriów, np. zasadę zdolności płatniczej czy zasadę ekwiwalencji. Jeśli zdecyduje się, że wybranym kryterium będzie zasada zdolności płatniczej, np. w przypadku podatku dochodowego, to zgodnie z zasadą konsekwencji systemowej jest tym wyborem związany, a do odstępstwa od tej zasady potrzebna byłaby kolejna cecha relewantna uzasadniająca różnicowanie. Trafnie wskazuje się, że takie pojmowanie równości prowadzi do bardzo szerokiej swobody ustawodawcy w kształtowaniu systemu podatkowego, a zasada zdolności podatkowej jest jedynie pochodną jego decyzji, od której może on odstąpić³³.

Tak rozumiana koncepcja konkuruje z materialnym rozumieniem zasady równości jako równości socjalnej proponowanej przez D. Birka. Jest ona kryterium rozkładu ciężaru podatkowego i odnosi się do rozróżnienia na sprawiedliwość poziomą (między podatnikami o tej samej zdolności płatniczej) oraz sprawiedliwość pionową (między podatnikami o różnej zdolności płatniczej). Zasada równości socjalnej sprowadza się do trzech podstawowych konstatacji. Po pierwsze zdolność płatnicza oznacza zdolność do zapłaty pieniędzy, a nie zdolność do ich zarobienia. Może więc dotyczyć jedynie majątkowego stanu zastanego podatnika, a nie wartości potencjalnych. Dlatego odmiennemu opodatkowaniu nie może podlegać np. czas wolny, prestiż zawodu czy przyjemność wykonywania pracy. Po drugie ustawodawca obowiązany jest ważyć konflikt między gwarancją wolności gospodarczych i egzystencji socjalnej podatnika. Granicą wsparcia socjalnego jest możliwość realizacji wolności gospodarczych, które finansują wsparcie socjalne. Dotyczy to przede wszystkim taryfy podatkowej. Po trzecie im mniej dominujący jest efekt obciążający konkretnej daniny, tym bardziej ustawodawca może dobrać inną zasadę rozdziału ciężaru podatkowego. Zasada równości pionowej wymaga wybrania kryteriów obciążenia, tj. dochodu, majątku albo konsumpcji, a następnie doboru odpowiedniej taryfy podatkowej. Zasada zdolności płatniczej w ujęciu poziomym winna bezwzględnie równo obciążać osoby o tej samej zdolności płatniczej według wybranego kryterium, a odstępstwa mogą być dokonywane jedynie w imię istotnych wartości konstytucyjnych. Ustawodawca ma dość dużą swobodę w ramach sprawiedliwości pionowej, zaś wąską w ramach sprawiedliwości poziomej³⁴.

Orzecznictwo niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego ma charakter dwu-wymiarowy. Z jednej strony Trybunał stwierdza, że z zasady równości wynika obowiązek zapłaty podatku przez osoby o wyższej zdolności podatkowej według

³³ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 156–161.

³⁴ Ibidem, s. 167–170.

wyższej stawki procentowej niż osoby o niższej zdolności płatniczej. Ponadto Trybunał jednoznacznie wskazuje na zasadę zdolności płatniczej jako zasadę dominującą w podatku dochodowym. Z drugiej strony praktyczne znaczenie, zwłaszcza w przypadku orzeczeń dotyczących sprawiedliwości poziomej, ma formalna zasada równości³⁵.

Choć niemiecki Trybunał Konstytucyjny wywodzi zasadę zdolności podatkowej jedynie z zasady równości, to często jako wzorce konstytucyjne obok art. 3 Ustawy Zasadniczej przyjmował inne prawa podstawowe. Wielu przedstawicieli nauki wprost wskazuje na to, że zasadę zdolności płatniczej konstytuuje nie tylko zasada równości, ale także inne normy konstytucyjne. I tak opodatkowanie kwoty poniżej ustalonego minimum egzystencji narusza ludzką godność (art. 1 ust. 1 Ustawy Zasadniczej), a zasada ochrony rodziny nakazuje ujmować w ramach zdolności płatniczej sytuację rodzinną podatnika (art. 6 Ustawy Zasadniczej). Zasada państwa socjalnego (art. 20 ust. 1 i art. 28 ust. 1 zd. 1 Ustawy Zasadniczej) co najmniej nakazuje dopuścić progresję podatkową jako model opodatkowania. Zasada ochrony stosunku pracy (art. 12 Ustawy Zasadniczej) oraz zasada poszanowania własności i dziedziczenia (art. 14 Ustawy Zasadniczej) zakazują opodatkowania o charakterze konfiskatoryjnym. Zasada swobody wyboru pracy nakazuje równe traktowanie wszystkich źródeł przychodów³⁶.

Bez wątpienia w centrum zasady zdolności płatniczej znajduje się zasada równości. To, czy składają się na nią wyżej wymienione prawa podmiotowe, czy stanowią one autonomiczne podstawy ograniczające ustawodawcę podatkowego, pozostaje sporne w niemieckiej doktrynie. Niektórzy stawiają tezę, że jest to jałowy spór terminologiczny³⁷, ponieważ konkretyzacja zasady zdolności płatniczej, przyjmując zarówno koncepcję autonomiczności praw podstawowych, jak i ich integracji w ramach zasady zdolności płatniczej, miałyby prowadzić naukę do tych samych wniosków w postaci ograniczeń ustawodawcy w kształtowaniu obowiązku podatkowego.

Kluczową rolę dla funkcjonowania zasady zdolności płatniczej odgrywa dychotomiczny podział podatków na te o charakterze fiskalnym i нефiskalnym. Zasada zdolności płatniczej znajduje zastosowanie jedynie do tych pierwszych, ponieważ jest ona miarą rozkładu ciężaru podatkowego. Nie oznacza to, że podatki

³⁵ Ibidem, s. 161–162.

³⁶ M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG...*, s. 17 i n.; R. Jüptner, *Leistungsfähigkeit und Veranlassung: ein ideen- und verfassungskritischer Beitrag zum Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Bedeutung für einen generalisierenden einkommensteuerlichen Verpflichtungsgrund, insbesondere am Beispiel der Veranlassung*, Heidelberg 1989, s. 46–100; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 58; H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln 2001, s. 164.

³⁷ C.P. Taboada, *Leistungsfähigkeitsprinzip...*, s. 270.

o charakterze niefiskalnym nie są poddawane kontroli konstytucyjnej. Wręcz przeciwnie, w mocy pozostaje funkcja ochronna praw podstawowych, a przełamać ją można jedynie, jeśli zastosowanie znajduje w konkretnym przypadku, inna, ważniejsza norma konstytucyjna³⁸.

W niemieckiej doktrynie wskazuje się na rozróżnienie między fiskalnymi i niefiskalnymi celami opodatkowania (*Lastenausteilungszweck, Lenkungszweck*) a fiskalnymi i niefiskalnymi skutkami opodatkowania (*Belastungs/Gestaltungswirkung*). Cel opodatkowania jest bowiem ustalany przez projektodawcę czy ustawodawcę podatkowego, skutki opodatkowania są natomiast wyrazem rzeczywistego oddziaływania normy podatkowej na rzeczywistość i nie zawsze muszą być zgodne z celami opodatkowania³⁹. Niemieccy uczeni są również świadomi tego, że powyższe rozróżnienie zazwyczaj nie przyjmuje postaci zbiorów rozłącznych, co utrudnia kontrolę konstytucyjności normy podatkowej. W przypadku podwójnej funkcji wskazują, że należy zaliczyć ją do grupy norm o charakterze fiskalnym⁴⁰.

Zasada zdolności płatniczej może być ujęta w ramach trzech wskaźników, tj. dochodu, majątku i konsumpcji. Nauka niemiecka nie daje jasnej odpowiedzi, w jakich proporcjach nakładać poszczególne kategorie podatków na podatników w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej, ale jest jasne, że należy nakładać na podatników wszystkie typy powyższych danin – wynika to bezpośrednio z art. 106 Ustawy Zasadniczej. Niemniej przeważa pogląd wskazujący dochód jako najdoskonalszą miarę zdolności płatniczej⁴¹, podczas gdy podatki majątkowe i konsumpcyjne (zwłaszcza pośrednie) uznawane są za mniej skutecznie oddające zdolność płatniczą podatnika. W przypadku podatków majątkowych jako zagrożenie wskazuje się nadmierne opodatkowanie⁴², zaś podatki konsumpcyjne odnoszą się jedynie do dochodu wydatkowanego i nie są w stanie w sposób właściwy ująć stanu majątkowego podatnika, a jedynie jego przejawy⁴³.

Niemiecka doktryna zwraca uwagę, że zdolność płatnicza nie może być badana w oderwaniu od transferów gotówkowych. W państwie dobrobytu zdolność płatnicza (*Leistungsfähigkeit im Leistungsstaat*) musi być oceniana jako saldo trans-

³⁸ S. Bach, *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips...*, s. 120; D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 259; M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG...*, s. 20; P. Kirchhof, *Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 2011, nr 4, s. 365; M. Kober, *Leistungsfähigkeitsprinzip...*, s. 5.

³⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 83.

⁴⁰ Ibidem, s. 79.

⁴¹ K. Schmidt, *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit...*, s. 36; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. IX.

⁴² K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. X.

⁴³ S. Bach, *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips...*

ferów gotówkowych⁴⁴. Przykładowo zmniejszoną zdolność płatniczą w związku z posiadaniem dzieci należy oceniać w świetle wysokości oferowanych przez państwo zasiłków na dzieci. Oznacza to, że zdolność płatnicza winna być oceniana w ramach dwustronnej relacji między podatnikiem uiszczającym podatki a państwem przekazującym mu świadczenia pieniężne. Pod uwagę powinny być brane przede wszystkim transfery socjalne, z wyłączeniem ubezpieczeń społecznych⁴⁵.

Bez ryzyka można postawić tezę, że zasada zdolności płatniczej w Niemczech nie jest jedynie pustym pojęciem. Na przestrzeni ostatnich dekad podlegała ona konkretyzacji w wyniku twórczej działalności sądownictwa (w dużej mierze konstytucyjnego) oraz niemieckiej doktryny prawa finansowego. W szerokim zakresie orzecznictwo dotyczące zasady zdolności płatniczej koncentrowało się na dochodzie, który powszechnie uznawany był za najdoskonalszy miernik zdolności płatniczej. Również niemiecki Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że prawo podatkowe winno być ukierunkowane na zasadę zdolności płatniczej, która w sposób szczególny miała obowiązywać w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych⁴⁶. Wypracowano szereg szczegółowych zasad (*Subprinzipien*) wskazujących, w jaki sposób rozkładać ciężar podatkowy zgodnie z zasadą zdolności płatniczej, tj. obiektywną i subiektywną zasadę unettowienia dochodu (*subjektives und objektives Nettoprinzip*), zasadę progresji podatkowej (*das Progressionsprinzip*), zasadę dochodu rynkowego (*Markteinkommensprinzip*), zasadę powszechności opodatkowania (*das Universalitätsprinzip*), zasadę równości źródeł przychodów (*das Prinzip der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten*), zasadę przyczynowości (*Veranlassungsprinzip*) i zasadę kasową (*Realisationsprinzip*).

Zasada obiektywnego unettowienia dochodu (*objektives Nettoprinzip*) zakłada, że podatnik może odliczyć koszty przyczyniające się do uzyskania przychodu. Możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu pozwala ująć zdolność płatniczą podatnika, ponieważ ilustruje faktyczny dochód pozostający do jego dyspozycji⁴⁷. Naturalnie zasada ta obejmuje również możliwość odliczenia strat podatkowych w latach kolejnych⁴⁸. Przykładem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego uwzględniającego zasadę obiektywnego unettowienia dochodu było uznanie za

⁴⁴ P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft” 1985, nr 4, s. 326.

⁴⁵ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 87 i n.

⁴⁶ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 1976 r., sygn. akt 1 BvR 150/75, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 43, 108; Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 29 maja 1990 r., sygn. akt 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 82, 60.

⁴⁷ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 30 września 1998 r., sygn. akt 2 BvR 1818/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 99, 88.

⁴⁸ P. Kirchhof, *Die Leistungsfähigkeit...*, s. 368.

niekonstytucyjne wprowadzenie do katalogu negatywnego kosztów podatkowych wydatków na pokój do pracy znajdujący się w prywatnym mieszkaniu podatnika. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że tego typu ograniczenie unettowienia dochodu nie jest dostatecznie uzasadnione, a podatnik powinien mieć możliwość odliczenia kosztów związanych z domowym pokojem pracy co najmniej w sytuacji, gdy nie ma innego miejsca pracy⁴⁹. Wbrew dominującemu pogładowi w nauce zasada obiektywnego unettowienia dochodu nie została jednoznacznie przyjęta przez niemiecki Trybunał Konstytucyjny jako wiążąca dla podatku dochodowego⁵⁰, co również zostało podkreślone w wyżej przywołanym orzeczeniu. Z zasadą obiektywnego unettowienia dochodu jest związana zasada przyczynowości (*Veranlassungsprinzip*). Zgodnie z nią za koszty uzyskania przychodu mogą być uznane jedynie te wydatki, które przyczyniają się do osiągnięcia tego przychodu, jego zachowania lub zabezpieczenia jego źródła⁵¹.

Zasada subiektywnego unettowienia dochodu (*subjektives Nettoprinzip*) koncentruje się na zabezpieczeniu egzystencji podatnika i jego rodziny. Oznacza to, że ustawodawca ma zakaz opodatkowywania nakładów niezbędnych do utrzymania podatnika i jego rodziny. W ten sposób są oni w stanie pozostać samodzielnymi finansowo i nie muszą korzystać z pomocy socjalnej państwa⁵². Obowiązki państwa dotyczące subiektywnej zdolności płatniczej wywodzone są m.in. z zasady równości (art. 3 Ustawy Zasadniczej), zasady ochrony godności człowieka (art. 1 ust. 1 Ustawy Zasadniczej), zasady ochrony własności (art. 6 ust. 1 Ustawy Zasadniczej) czy zasady ochrony rodziny (art. 6 ust. 1 Ustawy Zasadniczej)⁵³. Składowymi zasady subiektywnego unettowienia dochodu są m.in. kwota wolna od podatku (*Grundfreibetrag*) i kwota zmniejszająca wolna od podatku w związku z posiadaniem potomstwa (*Kinderfreibetrag*) czy ulgi w związku ze zmniejszoną zdolnością płatniczą w wyniku choroby (*Sonderausgabenabzug für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge*).

Kwota wolna od podatku ma za zadanie pozostawić wolne od opodatkowania środki, które są niezbędne podatnikowi do zaspokojenia jego potrzeb egzystencjalnych. Niemiecki Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w tej kwestii

⁴⁹ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 6 lipca 2010 r., sygn. akt 2 BvL 13/09, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 126, 268–286.

⁵⁰ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 203.

⁵¹ R. Jüptner, *Leistungsfähigkeit und Veranlassung...*; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 250.

⁵² P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche...*, s. 328.

⁵³ R. Wendt, *Familienbesteuerung und Grundgesetz*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995, 47 i n.

w orzeczeniu⁵⁴, w którym stwierdził niekonstytucyjność kwoty wolnej od podatku, ponieważ nie uwzględniała ona w pełni minimum egzystencjonalnego podatnika⁵⁵. Dane porównawcze, będące podstawą orzeczenia, zostały zaczerpnięte z minimum egzystencji ustalanego przez pomoc społeczną. Także dziś wysokość kwoty wolnej od podatku jest skorelowana z zasiłkiem z pomocy społecznej Hartz IV⁵⁶.

Podobnie jak w przypadku kwoty wolnej od podatku niemiecki ustawodawca podatkowy ma obowiązek uwzględniać zmniejszoną zdolność płatniczą podatnika w wyniku posiadania potomstwa. Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie stwierdził, że obowiązek utrzymania dzieci zmniejsza zdolność płatniczą podatnika i wymaga uwzględnienia w ramach podatku dochodowego, jeśli ustawodawca nie zapewni innego wyrównania dla ubytku zdolności podatkowej (np. zasiłku na dzieci)⁵⁷. W innym orzeczeniu Trybunał orzekł, że minimum egzystencji ustalone dla rodziny może być przekraczane, ale nie może być niedoszacowane i że powinno przysługiwać bez względu na dochody wszystkim podatnikom⁵⁸.

Państwo, ujmując zdolność podatkową, ma również obowiązek uwzględnić wydatki na ubezpieczenia chorobowe i opiekuńcze, ponieważ są one również uważane za niezbędne do zapewnienia egzystencji rodziny. Niemiecki Trybunał Konstytucyjny zaliczał te wydatki jako konieczne do zabezpieczenia egzystencji w orzeczeniu, w którym uznał za niekonstytucyjną regulację w sposób niejasny ujmującą odliczenie kosztów poniesionych na prywatne ubezpieczenie zdrowotne i opiekuńcze. Trybunał stwierdził, że ustawodawca nie musi ich w pełni kompensować, ale powinien ustanowić jasne reguły określające kwoty zapewniające ochronę równą tej, która jest gwarantowana przez zabezpieczenia społeczne⁵⁹.

Na koniec warto zauważyć, że niemiecki Trybunał w niektórych orzeczeniach podkreślał możliwość rozwiązywania problemów zmniejszonej zdolności płatniczej także innymi narzędziami niż prawo podatkowe (np. pomoc społeczna). Praktyka jednak pokazuje, że jest ono stale wykorzystywane przez ustawodawcę niemieckiego w celu realizacji zasady subiektywnego unettowienia dochodu.

⁵⁴ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 25 września 1992 r., sygn. akt 2 BvL 5, 8, 14/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 87, 153.

⁵⁵ H. Söhn, *Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln, s. 343 i n.; R. Wendt, *Familienbesteuerung und Grundgesetz...*, s. 52 i n.

⁵⁶ § 11b Sozialgesetzbuch (SGB) Zweites Buch ogłoszone 13 maja 2011 r., opublikowane w BGBl. I S. 850, S. 2094.

⁵⁷ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 23 grudnia 1976 r., sygn. akt 1 BvR 150/75, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 43, 108.

⁵⁸ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 10 listopada 1988 r., sygn. akt 2 BvL 42/93, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 99, 246.

⁵⁹ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 13 lutego 2008 r., sygn. akt 2 BvL 1/06, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 120, 125–168.

Niektórzy wskazują również na obowiązywanie zasady progresji podatkowej⁶⁰, jednak nie ma w tej kwestii jednolitego poglądu w doktrynie ani orzecznictwie⁶¹. Przeważa raczej opinia, że równomierne opodatkowanie pozostające w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej wymaga jedynie proporcjonalnej stawki podatkowej, która uwzględniałaby zasadę subiektywnego unettowienia dochodu. Otwartym pytaniem pozostaje to, czy wyrazem sprawiedliwości pionowej w ramach zasady zdolności płatniczej jest obciążenie podatnika wyższą stawką podatkową, czy jest to raczej wyraz redystrybucji dochodu realizowany w ramach niefiskalnych skutków opodatkowania. W jednym ze swoich wczesnych orzeczeń niemiecki Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku, że sprawiedliwość w rozumieniu równości zdolności płatniczej wymaga obciążenia dochodu zamożniejszego podatnika wyższą skalą podatkową⁶².

Z zasadą zdolności płatniczej w Niemczech jest często wiązana bardzo popularna w Niemczech teoria dochodu rynkowego, która ma być swoistą następczynią dwóch wcześniej opisanych koncepcji dochodu: teorii czystego przyrostu majątku i teorii źródeł⁶³. Koncepcja zakłada, że dochodem jest czysty przyrost majątku zrealizowany w obiegu gospodarczym. Tak sformułowana definicja sugeruje (co jest przeważającym poglądem), że koncepcja ta modyfikuje teorię czystego przyrostu majątku⁶⁴. Niektórzy jednak wskazują, że modyfikuje ona teorię źródeł, ponieważ ogranicza pojęcie dochodu do określonych według pochodzenia kategorii⁶⁵. Wprawdzie obowiązywanie tej teorii zostało potwierdzone w jednym z orzeczeń niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego⁶⁶, ale większość autorów wskazuje na inne możliwe konstytucyjne rozwiązania oraz to, że na pewno nie jest ona zaimplementowana całościowo do niemieckiego porządku prawnego⁶⁷. Pojawiają się

⁶⁰ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 46; R. Jüptner, *Leistungsfähigkeit und Veranlassung...*, s. 1989.

⁶¹ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 51; H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat...*, s. 134–135.

⁶² Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 24 czerwca 1958 r., sygn. akt 2 BvF 1/57, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 8, 51; wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 1976 r., sygn. akt 1 BvR 150/75, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 43, 108.

⁶³ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 197.

⁶⁴ S. Bach, *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips...*, s. 125; M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG*, s. 37; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 202.

⁶⁵ A. Streichen, *Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995, s. 365 i n.

⁶⁶ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 30 września 1998 r., sygn. akt 2 BvR 1818/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 99, 88–100.

⁶⁷ A. Streichen, *Die Markteinkommenstheorie...*, s. 372.

głosy, że teoria dochodu rynkowego w sposób niewystarczający ujmuje zdolność płatniczą, ponieważ nie ujmuje istotnych dochodów zwiększających zdolność płatniczą podatnika uzyskiwanych poza rynkiem, np. darowizn i spadków⁶⁸. Zwolennicy teorii wskazują na jej istotny wymiar praktyczny – niektóre przyrosty majątku są trudne do uchwycenia, np. samopomoc czy samozaopatrywanie się w różnego rodzaju dobra, a chęć ich opodatkowania wydaje się niesłuszna i nieracjonalna ekonomicznie⁶⁹.

Z koncepcją dochodu rynkowego związana jest zasada kasowa (*Realisationssprinzip*), choć jest ona również wymieniana samodzielnie jako składowa zdolności płatniczej. Zgodnie z tą zasadą jako dochód winno być zakwalifikowane jedynie takie przysporzenie, które zostało otrzymane (nie jest potencjalne) w ramach działalności rynkowej. Zasada ta ma chronić nieuzasadnione ingerencje w majątek podatnika i być pewniejszym wskaźnikiem zdolności płatniczej od niezrealizowanego przyrostu majątku⁷⁰.

Tradycyjnie również jako składową zasady zdolności płatniczej wskazuje się zasadę równości źródeł przychodów (*das Prinzip der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten*)⁷¹. Zasada równości wywodzi się z idei globalnego podatku dochodowego, który winien łączyć wszystkie źródła przychodów i opodatkowywać je według wspólnej skali podatkowej. Według doktryny niemieckiej akceptowalne są działania ustawodawcze przeciwdziałające praktykom obniżania zdolności płatniczej przez sztuczne generowanie strat w poszczególnych kategoriach przychodów⁷². Przeprowadzane w Niemczech reformy podatku dochodowego, w szczególności w zakresie opodatkowania dochodów z kapitałów, podminowują ideę podatku globalnego i tworzą swoistą hybrydę modelu globalnego i cedularnego⁷³. Zasada ma więc jedynie częściowo przełożenie na prawodawstwo.

Nie rozwiązano do dzisiaj sporu, czy osobie prawnej przysługuje zdolność podatkowa, czy też zdolność podatkowa jest jedynie przymiotem udziałowca (akcjonariusza itp.) stojącego za osobą prawną⁷⁴. Wyrazem tego sporu była dyskusja nad tym, czy osoba prawna może tak jak osoba fizyczna uzyskiwać dochód (*Einkommen*), czy też tylko osiągać zyski (*Gewinne*). Decyzją niemieckiego

⁶⁸ M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip...*, s. 37.

⁶⁹ K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral...*, t. 366, s. 21.

⁷⁰ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 159.

⁷¹ Ibidem, s. 59.

⁷² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform*, „Steuer und Wirtschaft” 2000, nr 4, s. 331.

⁷³ S. Bach, *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips...*, s. 125; R. Seer, *Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts*, w: red. K. Tipke i in., *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag: Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010, s. 655 i n.

⁷⁴ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*, s. 333.

ustawodawcy rozstrzygnięto spór na korzyść zastosowania tej samej siatki pojęciowej względem osób fizycznych jak i prawnych. Przejawem tego sporu była również kwestia podwójnego opodatkowania zysków kapitałowych – raz na poziomie korporacyjnym, drugi raz na poziomie właścicielskim⁷⁵. Narzędzia mającego likwidować podwójne opodatkowanie oferowały reformy podatkowe z lat 1977 i 2001, od czego jednak odstąpiono w znacznej mierze w 2009 r. Wydaje się, że przeważa opinia⁷⁶ przyznająca osobie prawnej zdolność płatniczą, co na gruncie podatku dochodowego skutkuje zastosowaniem m.in. zasady obiektywnego unettowienia dochodu (subiektywne unettowienie dochodu z natury rzeczy jest niemożliwe).

W niemieckiej doktrynie przeważa pogląd, że zdolność podatkowa podatnika może zostać ujęta w ramach podatków majątkowych⁷⁷. Powstaje jednak wątpliwość, czy w świetle zasady zdolności płatniczej możliwe jest ich nakładanie równolegle z progresywnym podatkiem dochodowym. W przypadku podatków konsumpcyjnych zdolność podatnika przejawia się w ramach dochodu wydatkowanego przez podatnika (konsumenta)⁷⁸. Problematiczna przy podatkach konsumpcyjnych pozostaje kwestia ochrony minimum egzystencji.

Mimo że zarówno niemieckie orzecznictwo konstytucyjne, jak i nauka potwierdzają generalne zastosowanie do systemu podatkowego zasady zdolności płatniczej, to w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego znalazła ona dotychczas głównie wydzźwięk w ramach podatku dochodowego⁷⁹. Warto również podkreślić, że mimo licznych wskazówek konkretyzacyjnych Trybunał Konstytucyjny wskazywał na wieloznaczność zasady zdolności płatniczej i pozostawiał ustawodawcy dużą swobodę w jej implementacji, z czego największe ograniczenia nastąpiły w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych⁸⁰.

Podobnie do Republiki Federalnej Niemiec źródła zdolności płatniczej odnajdują we własnych konstytucjach inne państwa, m.in. Szwajcaria⁸¹ i Austria⁸² –

⁷⁵ Ibidem.

⁷⁶ J. Schröck, *Steuersystem und Formwechsel: eine Systemanalyse des ertragssteuerneutralen Wechsels zwischen Kapital- und Personenhandelsgesellschaftsformen auf der Grundlage des Übertragungsmodells nach 14, 25 UmwStG*, Berlin 1998, s. 41–43.

⁷⁷ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 59.

⁷⁸ Ibidem, s. 59.

⁷⁹ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform...*, s. 329.

⁸⁰ W. Gassner, M. Lang, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht: dogmatische Grundfragen, rechtspolitischer Stellenwert: Gutachten*, Wien 2000, s. 25.

⁸¹ K. Klett, *Progressive Einkommenssteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz-100 Jahre nach Georg Schanz*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995, s. 599 i n.

⁸² W. Gassner, M. Lang, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*

przede wszystkim w zasadzie równości, ale i w innych prawach podstawowych. Również kraje nieposiadające tradycji odwoływania się do zasady zdolności płatniczej jako idei kształtowania sprawiedliwości podatkowej rozważają przeniesienie tej koncepcji normatywnej do swoich porządków prawnych (np. Chile)⁸³.

2.4. Wnioski

Zasada zdolności płatniczej jest światowym standardem rozkładu ciężarów podatkowych. W wielu krajach zasada ta zakotwiczona jest w ich konstytucyjnych porządkach prawnych. W krajach uznających tę zasadę za obowiązującą jej stosowanie przybiera podobny wymiar – bez względu na to, czy jest ona uregulowana w ustawie zasadniczej *expressis verbis*, czy nie. W centrum tej zasady stoi zasada równości, która nakazuje rozkładać ciężary podatkowe równo względem podatników o takiej samej zdolności płatniczej i różnie względem podatników o odmiennej zdolności płatniczej.

W krajach, które zdecydowały się wyrazić zasadę zdolności płatniczej wprost w konstytucji, jest ona regulowana obok zasady powszechności ponoszenia ciężarów publicznych albo powszechności samego opodatkowania. Próby konkretyzacji zasady zdolności płatniczej w poszczególnych porządkach konstytucyjnych są cennym źródłem przybliżającym jej treść. I tak obok lub łącznie z zasadą zdolności płatniczej pojawiają się pojęcia sprawiedliwości, równości, solidarności oraz zrównoważonego rozkładu obciążeń podatkowych. Podatek nakładany zgodnie z zasadą zdolności płatniczej winien mieć charakter indywidualny. Podatek dochodowy winien przewidywać zwolnienie z opodatkowania minimum egzystencji (czy szerzej niskich dochodów), a podatki majątkowe zwalniać z opodatkowania małe majątki. Konsekwentnie należy nakładać wyższe obciążanie podatkowe na większe majątki lub dochody. Stawki podatkowe winny mieć charakter umiarkowanej progresji. W żadnym przypadku podatek nie może stać się jednak narzędziem konfiskaty. Podatki winny być takiej wysokości, aby umożliwiały samopomoc, a nie skazywały podatnika na wsparcie ze strony państwa. System podatkowy winien uwzględniać całkowite obciążenie podatnika i umożliwiać wyważone budowanie majątku. System podatkowy nie powinien niszczyć źródła podatku. Wsparcie w systemie podatkowym winny odnaleźć osoby, na których ciążyą obowiązki alimentacyjne. Regulacje podatkowe nie powinny dyskryminować małżeństw względem osób stanu wolnego. Sys-

⁸³ P. Masbernat, *Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado*, „Revista de derecho (Coquimbo)” 2013, nr 1, s. 155–191.

tem podatkowy winien być wolny od przywilejów na rzecz jednostek i wspierać konkurencyjność gospodarki.

W krajach nieregulujących wprost zasady zdolności płatniczej często wskazuje się, że zasadę konstituują także inne normy konstytucyjne, jak: ochrona godności ludzkiej, ochrona rodziny, zasada państwa socjalnego, ochrona stosunku pracy czy poszanowanie prawa własności i dziedziczenia. Za najdoskonalszą miarę zdolności płatniczej uznaje się dochód, z którego opodatkowaniem wiąże się wiele szczególnych zasad (np. zasada subiektywnego i obiektywnego unettowienia dochodu). Podatki dochodowe wiodą prym w ujmowaniu zdolności płatniczej podatnika ze względu na jego sytuację osobistą i rodzinną.

ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W WYMIARZE UNIJNYM ORAZ MIĘDZYNARODOWYM

3.1. Wprowadzenie

W związku z brakiem regulacji zasady zdolności płatniczej *expressis verbis* w Konstytucji RP niezbędna jest weryfikacja, czy tego typu wzorzec normatywny istnieje w regulacjach międzynarodowego prawa podatkowego lub prawa unijnego. W razie braku takiego wzorca konieczne jest ustalenie, jaką rolę odgrywają normy międzynarodowego prawa podatkowego i prawa unijnego względem zasady zdolności płatniczej, tj. czy powyższe normy mogą zaburzać obowiązywanie zasady zdolności płatniczej, czy wprost przeciwnie wspomagają jej funkcjonowanie?

W związku z powyższym w tym rozdziale zostanie zaprezentowana rola zdolności płatniczej w międzynarodowym prawie podatkowym oraz prawie unijnym. Z jednej strony wykazane zostanie, że nie można mówić o samodzielnym funkcjonowaniu zasady zdolności płatniczej ani w ramach międzynarodowego prawa podatkowego, ani prawa unijnego. Z drugiej strony dowiedzione zostanie, że zarówno międzynarodowe prawo podatkowe, jak i prawo unijne wspierają funkcjonowanie zasady zdolności płatniczej w ramach krajowych porządków prawnych. Z natury rzeczy międzynarodowe prawo podatkowe i prawo unijne nie będą ujmować problematyki zasady zdolności płatniczej całościowo. Zakres zastosowania zasady zdolności płatniczej będzie wynikać z funkcji przypisanej aktom międzynarodowego prawa podatkowego i prawa unijnego.

Międzynarodowe prawo podatkowe ze względu na swoją specyfikę będzie w bardzo ograniczonym zakresie powiązane z zasadą zdolności płatniczej, głównie dążąc do jej właściwego ujęcia. W podrozdziale 3.2. zaprezentowane zostaną metody służące właściwemu ujmowaniu zdolności płatniczej podatnika w międzynarodowym prawie podatkowym. Międzynarodowe prawo podatkowe będzie oddziaływać na zdolność płatniczą w następujących obszarach: unikanie (eliminowanie) podwójnego opodatkowania, współpraca administracyjna w sprawach podatkowych oraz przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania

w relacjach międzynarodowych. Wskazane zostaną również te metody, które zaburzają właściwe ujęcie zdolności płatniczej.

Następnie zostaną pokrótce omówione kompetencje podatkowe Unii Europejskiej i ich wpływ na kształtowanie zasady zdolności płatniczej. Następnie zostaną poddane analizie sytuacje transgraniczne, w ramach których ETS zmuszony był rozstrzygać o zdolności płatniczej unijnych podatników (podrozdz. 3.3.). Wykazane zostanie, że Unia Europejska nie stworzyła wspólnotowego ujęcia zdolności płatniczej, a rozstrzygnięcia ETS służyły jedynie właściwemu ujęciu zdolności płatniczej w ramach poszczególnych porządków prawnych państw członkowskich.

3.2. Zasada zdolności płatniczej w międzynarodowym prawie podatkowym

Zasada zdolności płatniczej w międzynarodowym prawie podatkowym będzie przejawiać się w dążeniu państw do właściwego ujęcia zdolności płatniczej podatnika, aby nie został on podwójnie opodatkowany, ale też nie uniknął czy nie uchylił się od opodatkowania. Zarówno bowiem sytuacja podwójnego opodatkowania, jak i nieopodatkowania podatnika w oczywisty sposób zaburzyłaby jego opodatkowanie w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej. Oznacza to, że wpływ międzynarodowego prawa podatkowego na zasadę zdolności płatniczej będzie wynikać z podstawowych funkcji międzynarodowego prawa podatkowego. Międzynarodowe prawo podatkowe reguluje kwestie opodatkowania dochodu, rzadziej majątku, w trzech obszarach: unikania (eliminowanie) podwójnego opodatkowania, współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych oraz zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w relacjach międzynarodowych¹. To właściwe ujęcie zdolności płatniczej będzie się przejawiać w operacjach na przedmiocie, podstawie, stawce czy nawet kwocie podatku do zapłaty. W zależności od przyjęcia konkretnej metody unikania opodatkowania operacja będzie dokonywana na innym elemencie konstrukcyjnym podatku (czy na samej kwocie podatku), zaś mechanizmy zapobiegające unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania będą opierać przede wszystkim na podstawie opodatkowania.

Pojęcie „międzynarodowe prawo podatkowe” można rozumieć dwojako: w ujęciu prawnym i w ujęciu funkcjonalnym. W ujęciu prawnym jest ono zespołem norm regulujących kwestie podatkowe w sprawach międzynarodowych, których źródłem prawa są dwustronne i wielostronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W ujęciu funkcjonalnym jest ono zespołem norm prawnych

¹ Ibidem, s. 33.

dotyczących podatkowych stosunków międzynarodowych, których źródłem są przepisy prawa krajowego². Zrozumienie roli zasady zdolności płatniczej wymaga szerszego spojrzenia obejmującego zarówno ujęcie prawne, jak i funkcjonalne międzynarodowego prawa podatkowego, tj. sięgnięcie zarówno do aktów międzynarodowego prawa podatkowego, jak i prawodawstwa krajowego odnoszącego się do międzynarodowych aspektów opodatkowania.

W dzisiejszych czasach zasadniczo państwa stosują równolegle zasadę rezydencji i zasadę źródła, które zostały powiązane odpowiednio z nieograniczonym i ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Zgodnie z zasadą rezydencji podatnik jest obowiązany do opodatkowania dochodu w państwie swojej rezydencji dla celów podatkowych, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Według zasady źródła opodatkowanie dochodu następuje w miejscu, w którym znajduje się źródło dochodu³. Równoległe stosowanie rzezonnych zasad nie zawsze było regulą, a powszechna implementacja zasady rezydencji przypada dopiero na XX w.⁴ Państwo usprawiedliwia nakładanie podatku przez osobiste związki podatnika ze wspólnotą publiczną lub też odwołuje się do ekonomicznych związków dochodu osiągniętych przez podatnika na terytorium państwa. Najczęstszym kryterium do weryfikacji powiązań osobistych podatnika z państwem jest zasada rezydencji, zaś powiązań ekonomicznych osiągniętego dochodu zasada źródła⁵. Nie sposób nie zauważyć, że kryterium osobiste wynikające z przynależności do państwowej wspólnoty związane jest z zasadą zdolności płatniczej, zaś kryterium ekonomicznego powiązania dochodu z terytorium z zasadą ekwiwalencji. W pierwszym przypadku danina pobierana jest na utrzymanie wspólnoty, w drugim przypadku danina jest traktowana bardziej jako zapłata za możliwość prowadzenia działalności zarobkowej na terytorium państwa. Zasada rezydencji podatkowej odpowiada również zasadzie zdolności płatniczej, ponieważ w sposób równy traktuje dochody krajowe i zagraniczne⁶. Równocześnie zasadę źródła powiązaną z ograniczonym obowiązkiem podatkowym trudno współcześnie uznać jedynie za przejaw zasady ekwiwalencji. Ograniczony obowiązek podatkowy powiązany z zasadą źródła może być również postrzegany z perspektywy państwa jako dążenie do opodatkowania wszystkich dochodów uzyskiwanych w danym państwie, tj. jako wyraz

² D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 30.

³ Ibidem, s. 54.

⁴ H. Schaumburg, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995, s. 125 i n.

⁵ H. Hamaekers i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 15.

⁶ H. Schaumburg, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*, s. 129.

właściwego ujęcia zasady zdolności płatniczej poprzez dążenie do powszechności opodatkowania⁷.

Podstawową przyczyną powstawania podwójnego opodatkowania jest nakładanie się zasady rezydencji (nieograniczony obowiązek podatkowy) i zasady źródła (ograniczony obowiązek podatkowy). Rzadziej podwójne opodatkowanie może być wynikiem zastosowania przez dwie jurysdykcje podatkowe zasady źródła albo zasady rezydencji⁸. Podwójne opodatkowanie należy postrzegać jako niezgodne z zasadą zdolności płatniczej, ponieważ nakłada na podatników nierówny (podwójny) ciężar podatkowy. Wyróżnia się jednostronne, dwustronne i wielostronne sposoby eliminowania podwójnego opodatkowania. Metody jednostronne opierają się na regulacjach krajowych, z których podatnicy mogą skorzystać mimo braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jako przykład można tu wskazać art. 27 ust. 9 i 9a UPDOF. Metody dwustronne odnoszą się do bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bazujących w większości na Modelu Konwencji OECD, ale także np. na Modelu Konwencji ONZ. Zdecydowanie rzadziej państwa stosują multilateralne sposoby unikania opodatkowania – jako przykład można wskazać Traktat Rady Arabskiej Unii Gospodarczej z 1973 r.⁹

Istnieją różne metody unikania podwójnego opodatkowania, z których najpowszechniejszymi są metoda zwolnienia (zwana też metodą wyłączenia podatkowego) i metoda zaliczenia (zwana też metodą wyłączenia kredytowego). Rzadziej stosuje się metodę potrącenia czy metodę ryczału podatkowego. Metoda zwolnienia zakłada zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze źródła znajdującego się na terytorium drugiego państwa. Zwolniony dochód może być brany pod uwagę przy ustalaniu wysokości opodatkowania dochodu w kraju. Metoda zaliczenia podatkowego zakłada opodatkowanie całości dochodów podatnika w państwie, w którym jest on rezydentem podatkowym. Pozwala jednak odliczyć zapłacony podatek w drugim państwie proporcjonalnie do wartości dochodu uzyskanego w tym państwie. Metoda potrącenia sprowadza się do uznania podatku zapłaconego w drugim państwie za koszt podatkowy, zaś metoda ryczału podatkowego zakłada zastosowanie niższej stawki podatkowej do dochodu otrzymanego w drugim państwie. Dwie ostatnie metody nie eliminują podwójnego opodatkowania, a jedynie łagodzą jego skutki¹⁰.

Powyższe metody unikania podwójnego opodatkowania są szeroko stosowane w Polsce w drodze środków unilateralnych i bilateralnych. Modyfikują one więc

⁷ Ibidem, s. 130–131.

⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe...*, s. 54.

⁹ M. Łukaszewicz, *Państwo i podatki w świecie arabskim...*, s. 91 i n.; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe...*, s. 55–56.

¹⁰ Ibidem, s. 56–58.

skutki nieograniczonego obowiązku podatkowego wynikającego z zasady rezydencji. Powiązanie zasady rezydencji z zasadą nieograniczonego obowiązku prowadzi do opodatkowania całego dochodu w kraju rezydenta. Wskutek zastosowania powyższych metod unikania podwójnego opodatkowania ustawodawca z jednej strony likwiduje podwójne opodatkowanie dochodu, z drugiej doprowadza jednak do opodatkowania w tej samej wysokości dochodu krajowego i zagranicznego. Przyczynia się to do niwelowania konkurencji podatkowej między państwami i wydaje się, że czyni zadość zasadzie zdolności podatkowej, doprowadzając do równego opodatkowania dochodu w kraju i za granicą¹¹.

Od niektórych dochodów uzyskiwanych przez osoby, na których ciąży obowiązek podatkowy, ustawodawca zdecydował się pobierać zryczałtowany podatek dochodowy (np. art. 29 UPDOF). Tego typu regulacja w ewidentny sposób przełamuje zasadę subiektywnego i obiektywnego unettowania dochodu, a więc zasad konkretyzujących ujęcie zdolności płatniczej na gruncie podatku dochodowego. Podatnik zobowiązany do zastosowania ubruttowionej stawki podatku traci bowiem możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu, skorzystania z progresywnej skali podatkowej z kwotą wolną od podatku czy innych elementów indywidualizujących obciążenie podatkowe. Przełamanie zasady zdolności płatniczej tłumaczy się chęcią uproszczenia rozliczeń z podatnikami czy też ograniczenia oszustw podatkowych, które są często trudne do wychwycenia w przypadku dochodów osiągniętych w związku ze świadczeniem usług mających np. charakter niematerialny¹².

Kolejnym aspektem obowiązywania międzynarodowego prawa podatkowego czy szerzej funkcjonowania w ramach międzynarodowego systemu gospodarczego jest unikanie i uchylanie się od opodatkowania w wymiarze międzynarodowym. Zjawisko to uniemożliwia uzyskanie pełnego obrazu zdolności płatniczej podatnika, *ergo* uniemożliwia jego sprawiedliwe opodatkowanie. Wskazuje się, że rozgraniczeniem definicyjnym między pojęciami unikania i uchylania się od opodatkowania jest kryterium legalności¹³. W innym ujęciu granicą może być kryterium prawnopodatkowego stanu faktycznego – jego nieujawnienie przed organem podatkowym oznaczałoby uchylanie się od opodatkowania, a próba jego niewypełnienia przez wykorzystanie związków prawa podatkowego z prawem cy-

¹¹ H. Schaumburg, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*, s. 143–145.

¹² Ibidem, s. 136.

¹³ D. Gajewski, *Tarcza podatkowa dla Polski*, „Infos zagadnienia społeczno-gospodarcze” 2014, nr 22, s. 1; R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania: przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 11–17.

wilnym oznaczałoby unikanie opodatkowania¹⁴. Granica ta jest niejednoznaczna, zwłaszcza w skomplikowanych stanach prawno-faktycznych, kiedy trudno stwierdzić, czy dana czynność ma charakter legalny (np. wielokrotnie złożonych międzynarodowych transakcji, gdzie w niektórych krajach określone czynności mają charakter legalny, a w innych nie). Świadczyć może o tym to, że z pojęcia planowania podatkowego wyodrębnia się często subkategorię agresywnego planowania podatkowego jako element szczególnego zainteresowania organów skarbowych. Bardzo istotnym elementem erozji podstawy opodatkowania w wymiarze międzynarodowym jest działalność korporacji ponadnarodowych. Skłania to niektórych przedstawicieli doktryny do postulowania pogłębionych badań z zakresu międzynarodowego prawa holdingowego, w szczególności po stronie Ministerstwa Finansów. Narzędzia służące międzynarodowym holdingom podatkowym przybierają bowiem charakter coraz bardziej wysublimowany i podlegają cały czas ewolucji¹⁵.

Wydaje się, że nie istnieją badania, które ilościowo mierzyłyby utracone przez Polskę dochody budżetowe wskutek międzynarodowego unikania i uchylania się od opodatkowania w zakresie całego systemu podatkowego. W pewnym stopniu jego skalę mogą zobrazować badania dotyczące luk w poszczególnych podatkach. I tak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych według Raportu Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego Polska traci rocznie 10 mld zł dochodów budżetowych¹⁶. Raport stworzony na potrzeby UE szacuje, że skala unikania opodatkowania wskutek przesuwania dochodów w Unii Europejskiej wynosi pomiędzy 50 a 70 mld euro, zaś całkowita luka podatkowa w opodatkowaniu korporacji wynosi pomiędzy 160 a 190 mld euro¹⁷. W przypadku podatku od wartości dodanej zgodnie z raportem zleconym przez organy unijne szacowano lukę na 9301 mld euro, zaś łącznie w 27¹⁸ państwach UE szacowała ją na 159 460 mld euro. Procentowa luka w podatku od wartości dodanej wynosiła 24,08%, przy średniej dla 27 krajów wysokości 14,03%¹⁹. Deloitte szacował lukę w podatku od wartości do-

¹⁴ A. Nita, *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, w: red. W. Wróbel, P. Kardas, T. Sroka, *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012, s. 792–798.

¹⁵ D. Gajewski, *Kilka refleksji na temat międzynarodowego holdingowego prawa podatkowego*, w: *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014; D. Gajewski, *Tarcza podatkowa dla Polski...*

¹⁶ R. Piekarz, A. Miarkowski, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, Kraków 2015.

¹⁷ R. Dover i in., *Bringing Transparency, Coordination and Convergence to Corporate Tax Policies in the European Union Part I: Assessment of the Magnitude of Aggressive Corporate Tax Planning*, Brussels 2015.

¹⁸ Cypr nie został włączony w badanie ze względu na niekompletne dane.

¹⁹ G. Poniatkowski, M. Bonch-Osmolovskiy, M. Belkindas, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, Warszawa 2016, s. 19.

danej za 2015 r. na kwotę 45 mld zł, podczas gdy w 2016 r. miała ona wynieść 49 mld zł²⁰. Powyższe szacunki wskazują na bardzo wysokie ubytki budżetowe jedynie tytułem dwóch podatków: podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Brakuje jednak opracowania dla całego systemu podatkowego, jak i brakuje opracowania, które wskazywałoby jedynie na ubytki będące skutkiem działalności transgranicznej – bez wątpienia ma ona jednak bardzo istotny wpływ na skalę luki podatkowej w Polsce.

Międzynarodowe unikanie opodatkowania jest na tyle istotnym problemem, że pochyła się nad nim szereg podmiotów zarówno na poziomie narodowym, jak i ponadnarodowym. Można wskazać, że obecnie środki przeciwko unikaniu opodatkowania są implementowane na trzech poziomach: krajowym, unijnym i ponadnarodowym (umownym). Istotną rolę doradczą odgrywa również Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Ograniczona objętość pracy pozwoli jedynie zarysować podstawowe mechanizmy zapobiegające unikaniu opodatkowania.

Ze środków krajowych należy na wstępie wskazać koncepcje orzeczniczo-doktrynalne, jak nadużycie prawa w prawie kontynentalnym i wykładnię prawa (*statutory interpretation*), treść czynności prawnej przed jej formą (*substance over form*), cel działalności gospodarczej oraz czynność pozorną (*sham*) w systemie prawa anglosaskiego. Ponadto warto wskazać na środki regulacyjne, jak klauzule generalne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, definicja rezydencji, kontrolowana spółka zagraniczna, niedostateczna kapitalizacja czy ceny transferowe.

Jako środek zapobiegania unikaniu opodatkowania kontynentalny system prawa wypracował doktrynę nadużycia prawa, której zakres zastosowania nie ogranicza się jednak wyłącznie do prawa podatkowego. Jej zastosowanie w przypadku prawa podatkowego sprowadza się do opodatkowania treści ekonomicznej przedmiotu opodatkowania. Czynności prawne lub faktyczne, które mają charakter sztuczny, są pomijane, a w ich miejsce opodatkowaniu podlega rezultat ekonomiczny czynności dokonanych przez strony. Wskazuje się, że do zastosowania doktryny obejścia prawa wymagane jest zazwyczaj stwierdzenie, że:

- 1) motywem podjętych przez podatnika działań faktycznych lub prawnych było wyłącznie lub w przeważającej mierze uniknięcie opodatkowania,
- 2) działania prawne lub faktyczne pozbawione są rzeczywistego znaczenia lub ekonomicznej treści,
- 3) zadania i cel prawa zostałyby naruszone, gdyby dokonana czynność nie miała podatkowych konsekwencji określonych przepisami prawa²¹.

²⁰ T. Kassel i in., *Wyludzenia VAT – luka podatkowa w 2015 r. i prognoza na 2016 r.*, <http://www.pwc.pl/pl/media/2016/2016-11-23-luka-vat-2016.html> [dostęp: 2.02.2017].

²¹ H. Hamaekers i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 270–273.

W podobny, lecz trochę bardziej złożony sposób rysują się koncepcje doktrynalno-orzecznicze zapobiegające unikaniu opodatkowania w systemie prawa angielskiego. Pierwszym ze środków jest podejście celowościowe do wykładni prawa, zgodnie z którym sądy badają kontekst i strukturę ustawodawstwa, a także cel ustawodawcy uchwalającego ustawę podatkową. Drugim środkiem jest koncepcja treści czynności prawnej przed jej formą (*substance over form*). Pojęcie treści odnosi się do rzeczywistego, ekonomicznego charakteru transakcji. Zgodnie z tą doktryną transakcja ma być opodatkowana na podstawie jej treści, a nie formy nadanej transakcji przez strony. Odmianą tej doktryny jest doktryna kroczącej transakcji (*step transaction doctrine*) stosowana w Stanach Zjednoczonych. Sprowadza się ona do ustalenia ostatecznego wyniku transakcji w miejsce badania konsekwencji podatkowych każdego elementu transakcji (łańcucha transakcji) z osobna. Trzecim środkiem jest doktryna celu działalności gospodarczej, która ma swoje źródło w Stanach Zjednoczonych. Wymaga ona, aby umowa miała cel gospodarczy lub żeby jednym z jej celów był cel gospodarczy. Ostatnim ze środków jest czynność pozorna (*sham*). W systemie prawa anglosaskiego, z racji że czynność pozorna nie tworzy rzeczywistej transakcji, nie ma potrzeby jej unieważniania. Normy podatkowe znajdują zastosowanie do stanu faktycznego, który rzeczywiście miał miejsce.

Jednym z podstawowych sposobów zapobiegania unikaniu opodatkowania jest implementacja klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Często implementacja tej klauzuli była odpowiedzią na niewystarczające efekty mechanizmów doktrynalno-orzeczniczych i polegała na ich kodyfikacji, np. doktryny nadużycia prawa²². Istota klauzuli sprowadza się do pozbawienia skuteczności czynności lub szeregu czynności, które będące same w sobie legalne są pozbawione uzasadnienia gospodarczego, a ich jedynym lub głównym celem jest redukcja obciążeń podatkowych. Klauzula nie zakazuje więc czynności pozbawionych treści ekonomicznej, ale w określonych przypadkach pomija je przy ocenianiu konsekwencji podatkowych działań podatnika, biorąc za podstawę rezultat gospodarczy tej działalności. Wyróżnia się klauzule ogólnosystemowe, które znajdują zastosowanie do wszystkich podatków i klauzule znajdujące zastosowanie jedynie w przypadku wybranych podatków (zazwyczaj podatków dochodowych)²³.

Historia polskich regulacji kwestii obejścia prawa ma szczególny charakter. Przed uchwaleniem pierwszej klauzuli obejścia prawa w Polsce można było wyróżnić co najmniej trzy poglądy dotyczące problemu obejścia prawa podatkowego. Pierwszy zakładał, że prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, dlatego

²² Ibidem, s. 281–283.

²³ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe...*, s. 239–240.

nie może być rozpatrywane w kontekście skutków czynności cywilnoprawnych. Upraszczając, wola stron umowy nie może prowadzić do obejścia prawa podatkowego²⁴. Drugi dopuszczał możliwość zastosowania cywilnej instytucji obejścia prawa²⁵ uregulowanej w art. 58 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²⁶. Trzeci pogląd zakładał brak istnienia normy zakazującej unikania opodatkowania, co donośnie wybrzmiało w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanym w składzie siedmioosobowym²⁷. Sąd stwierdził, że co do zasady przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje podatkowe zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Ponadto wskazał, że nieliczne wyrażnie i wyjątkowo określone normy przewidują swoiste sankcje podatkowe na wypadek, gdyby podatnik dokonujący określonych czynności tak je ukształtował, aby osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi. Ich istnienie miało potwierdzać generalny zakaz stosowania tzw. klauzuli obejścia prawa. Dopiero zmiana ordynacji podatkowej przez dodanie art. 24b²⁸ miała wprowadzić do polskiego porządku prawnego ogólną klauzulę obejścia prawa podatkowego. Klauzula została sporządzona w sposób zwięzły, podobnie do innych rozwiązań europejskich²⁹. Jej skrótowość została jednak uznana za wadę, a nagromadzenie wątpliwości i niejasności w ocenie Trybunału wymagało uznania przepisu za niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP³⁰. W wyniku tego orzeczenia trybunalskiego obecnie obowiązująca od 15 lipca 2016 r.³¹ klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania odeszła od modelu kontynentalnego i została pokaźnie rozbudowana³². Przepisy dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

²⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 217.

²⁵ Ibidem, s. 217. Szerzej na temat autonomii prawa podatkowego i niedopuszczalności stosowania instytucji prawa cywilnego: 82. A. Nita, *Obejście prawa podatkowego przez organy podatkowe przy wykorzystywaniu instytucji prawa cywilnego*, w: red. J. Glumińska-Pawlic, *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, Katowice 2016, s. 107–115.

²⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 459).

²⁷ Wyrok składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03 (orzeczenia.nsa.gov.pl).

²⁸ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 11 października 2002 r., poz. 169, nr 1387).

²⁹ H. Hamaekers i in. *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 282–283.

³⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK ZU 5A/2004, poz. 41. Por. również krytyczny głos: D. Mączyński, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 3.

³¹ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

³² Szerzej na temat klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania *vide*: P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne VADEMCUM podatnika*, Wrocław 2017.

wymagały stworzenia odrębnego działu IIIa. Otwartym pytaniem pozostaje, czy ich złożoność w sposób doskonalszy zabezpieczy interesy podatnika. W literaturze wskazuje się, że dobrym zabiegiem dla praktyki podatkowej była rezygnacja przez ustawodawcę z klauzuli generalnej klasycznej i ograniczenie elastyczności klauzuli przez wprowadzenie definicji legalnych. Problematyczne może być to, że same definicje legalne zawierają w sobie określenia nieostre³³.

Środkiem zapobiegającym unikaniu opodatkowania obowiązującym zarówno w wewnętrznych porządkach prawnych, jak i umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania jest definicja rezydencji. Nieograniczony obowiązek podatkowy związany z zasadą rezydencji skłania niektórych podatników do poszukiwania alternatywnych rezydencji podatkowych w celu uzyskania korzystniejszych warunków opodatkowania. Państwa przeciwdziałają temu przez ustalenie określonych przesłanek uzyskania rezydencji podatkowej. Można wyróżnić przesłanki obiektywne zasadzające się na okresie, w jakim w ciągu roku podatnik przebywa w danym państwie (np. 183 dni w okresie 12 miesięcy) czy też subiektywnym badaniu związków ekonomiczno-społecznych podatnika z danym państwem. Polska regulacja odnosząca się do rezydencji podatkowej osób fizycznych odnosi się zarówno do obiektywnych, jak i subiektywnych przesłanek (art. 3 UPDOF). Osoby prawne ze swojej natury mogą w sposób łatwiejszy zmienić swoją rezydencję. Stąd przyjmuje się, że miejscem ich rezydencji jest miejsce siedziby. Jednakże jeśli jest ona położona na terytorium kilku państw, to miejscem rezydencji jest centrum zarządzania lub administracji, miejsce położenia centrali lub miejsce skąd wykonywana jest kontrola przez dyrektorów osoby prawnej (por. art. 3 UPDOP).

Kolejnym ze środków zapobiegających unikaniu opodatkowania stosowanych w ramach wewnętrznych porządków prawnych są regulacje dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (*controlled foreign company*). Regulacje mają na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania poprzez transfer zysków do państw nisko- lub nieopodatkowujących dochodu. Regulacje wymierzone są w transferowanie zysków przez niektóre dochody pasywne, jak dochody z kapitału czy praw własności intelektualnej³⁴. Regulacje te przecinają wskroś zasadę rezydencji i zasadę źródła przez opodatkowanie dochodu uzyskanego przez podmiot niemający siedziby na terytorium kraju ani nieosiągający dochodu ze źródła znajdującego się na jego terytorium³⁵. Ustawodawstwo dotyczące opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych jest coraz częściej rozciągane na inne typy zagranicznych podmiotów gospodarczych, jak np. *trust* czy fundusz inwestycyjny. Polskie re-

³³ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 188–191.

³⁴ H. Hamaekers i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 285–288.

³⁵ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe...*, s. 232–233.

gulacje opodatkowują zagraniczne spółki kontrolowane w trzech sytuacjach: po pierwsze gdy mają siedzibę lub zarząd na terytorium kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową³⁶, pod drugie gdy mają siedzibę lub zarząd na terytorium państwa, z którym Polska nie zawarła międzynarodowej umowy podatkowej, a Unia Europejska nie zawarła umowy, na podstawie której możliwa jest wymiana informacji podatkowych, po trzecie gdy spółka spełnia łącznie trzy warunki:

- podatnik posiadał nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
- co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym pochodzi z przychodów pasywnych (tj. dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych),
- co najmniej jeden rodzaj przychodów pasywnych uzyskiwanych przez tę spółkę podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki krajowej lub zwolnieniu, lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, chyba że przychody te podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu spółki je otrzymującej na podstawie przepisów Unii Europejskiej (dyrektywa ws. spółek dominujących i zależnych).

Podstawą opodatkowania jest dochód obciążony stawką 19%. Co do zasady dochód oblicza się proporcjonalnie do okresu i posiadanych udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki.

Następnym narzędziem zapobiegającym unikaniu opodatkowania są regulacje przeciwdziałające niedostatecznej (in. zw. cienką) kapitalizacji. Niedostateczna kapitalizacja występuje, gdy spółka ma niskie kapitały własne, a jej działalność jest finansowana kapitałami obcymi. Sytuacja ta jest niekorzystna z punktu widzenia państwa nie tylko z powodu ryzyk gospodarczych związanych z niedostateczną kapitalizacją spółek, ale także ze względu na utratę dochodów budżetowych powstałą w wyniku optymalizacji podatkowej opartej na cienkiej kapitalizacji. Międzynarodowe planowanie podatkowe oparte na niedostatecznej kapitalizacji jest

³⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z dnia 4 maja 2015 r., poz. 600).

możliwe, gdy po pierwsze państwo uznaje za koszt podatkowy odsetki od zobowiązań dłużnych lub dłużnych papierów wartościowych, po drugie nie zezwala na potrącenie dywidend wypłacanych w związku z kapitałem własnym, po trzecie nakłada zerową albo niską stawkę podatku od odsetek nałożonego na pożyczkodawcę nierezydenta, po czwarte nakłada wysoki podatek na dywidendę wypłacaną na rzecz akcjonariusza/udziałowca nierezydenta³⁷. Unikanie opodatkowania za pomocą niedostatecznej kapitalizacji wymierzone jest więc w podwójne opodatkowanie w rozumieniu ekonomicznym oraz różnice w wysokości stawek podatkowych obciążających działalność gospodarczą, wypłatę dywidendy i odsetki od pożyczki kapitału. W 2012 r. OECD zaprezentował raport dotyczący zjawiska cienkiej kapitalizacji skierowany do administracji podatkowej. W raporcie zaprezentowano dwa modele zapobiegania cienkiej kapitalizacji. Pierwszy określa maksymalny poziom zadłużenia, do którego odsetki zaliczane są jako koszty uzyskania przychodu. Drugi określa maksymalny poziom odsetek, które mogą stanowić koszty uzyskania przychodu³⁸.

Na polskie regulacje wymierzone w zjawisko cienkiej kapitalizacji składają się tzw. metoda podstawowa i metoda alternatywna, których wybór pozostawiono podatnikowi. Metoda podstawowa ogranicza możliwość zaliczania odsetek do kosztów podatkowych w sytuacji, gdy zadłużenie spółki zależnej względem spółki matki jest nadmierne. Model alternatywny pozwala uznać odsetki od pożyczek za koszt podatkowy w wysokości nieprzekraczającej wartości odpowiadającej iloczynowi wartości stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1,25 punktu procentowego i wartości podatkowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w tym ujętych zgodnie z wartością nominalną kwot udzielonych pożyczek, z wyjątkiem wartości niematerialnych i prawnych. Wartość odsetek od pożyczek podlegających potrąceniu nie może być wyższa niż wartość odpowiadająca 50% zysku z działalności operacyjnej.

Kolejnym ze sposobów unikania opodatkowania jest operowanie przez podmioty powiązane cenami dóbr, usług i wartości niematerialnych i prawnych. Ich sprzedaż po nierynkowej cenie (cena transferowa) może zostać wykorzystana do przesunięcia dochodów z państwa o wysokiej stawce opodatkowania do państwa o niższej stawce lub państwa nieopodatkowujących dochodu. Państwa starają się przeciwdziałać temu procederowi przez wprowadzanie regulacji, które umożliwiają dokonanie korekty cen transferowych, a więc i przesunięcia dochodu do innego

³⁷ H. Hamaekers i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 288–289.

³⁸ Raport OECD, *Thin Capitalisation Legislation. A Background Paper For Country Tax Administrations*, OECD, 2012, http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf [dostęp: 28.03.2017].

państwa. Powiązania podmiotów mogą przybrać kształt wertykalny albo horyzontalny – w pierwszym przypadku jedno przedsiębiorstwo uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale drugiego, w drugim przypadku te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale obu przedsiębiorstw. Standardem jest stosowanie zasady długości ramienia, zgodnie z którą rozliczenia podatkowe powinny być oparte na zasadach, jakie stosowałyby między sobą podmioty niepowiązane. Zasady ustala się, wykorzystując jedną z poniższych metod: metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odsprzedaży, metodę rozsądnej marży, metodę marży transakcyjnej netto albo metodę podziału zysku transakcyjnego. W przypadku gdy podmioty powiązane złamią zasadę długości ramienia, co będzie skutkować obniżeniem lub niewykazaniem dochodu, państwa mają prawo dokonania odpowiedniej korekty wykazanego dochodu. Co do zasady, celem uniknięcia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, niektóre państwa dokonują także odpowiedniej korekty dochodu w państwie podmiotu powiązanego – dokonanie korekty odpowiedniej zależy od obecności tego typu regulacji w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania i ich interpretacji. Ceny transferowe uregulowane są w sposób ogólny w ramach międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i w sposób szczegółowy wewnętrznych regulacjach krajowych.

Środki zapobiegania unikaniu opodatkowania zostały zawarte również w międzynarodowych umowach podatkowych. Są to m.in. zasada długości ramienia, regulacje dotyczące zakładu, kryterium właściciela należności i regulacje dotyczące spółek artystycznych.

Zasada długości ramienia funkcjonuje na podobnych zasadach jak w krajowych porządkach prawnych. Zgodnie z nią umawiające się państwo może zastąpić sztucznie ustalone ceny transferowe cenami wolnorynkowymi. Zasada długości ramienia znajduje odzwierciedlenie w art. 7 i 9 Modelu Konwencji OECD dotyczących odpowiednio zysków przedsiębiorstw i przedsiębiorstw powiązanych.

Definicja zakładu pozwala rozdzielić zyski przedsiębiorstwa między państwo rezydencji i państwo, w którym przedsiębiorstwo ma zakład (*vide*: art. 7 Modelu Konwencji OECD). Zakład to stała placówka, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa i która obejmuje w szczególności: siedzibę zarządu, filię, biuro, zakład fabryczny, warsztat, kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych oraz plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne, jednak tylko wtedy, jeżeli trwają dłużej niż dwanaście miesięcy. Ta prosta definicja zakładu w wielu przypadkach może okazać się niewystarczająca i łatwa do obejścia. Stąd działalność przedstawiciela zależnego, który działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz ma i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów

w umawiającym się państwie w imieniu przedsiębiorstwa, może być uznana za zakład tego przedsiębiorstwa. Specyficzne postanowienia zawiera Model Konwencji Państw Skandynawskich, który np. rozciąga 12-miesięczny okres prowadzenia prac budowlanych na pomocnicze formy działalności, jak np. planowanie, nadzór czy konsultacje i przeciwdziała sztucznemu rozbijaniu działań przedsiębiorstwa na różne podmioty celem obejścia terminu 12-miesięcznego. Model Konwencji ONZ zawiera warunek siły przyciągania, który przeciwdziała oderwaniu dokonywanych transakcji od terytorium państwa, w którym znajduje się zakład, np. uniemożliwia pomijanie zakładu przy zawieraniu nowych transakcji³⁹.

Szczególnym rozwiązaniem zapobiegającym unikaniu opodatkowania na gruncie międzynarodowych umów podatkowych jest kryterium właściciela należności. Wiele międzynarodowych umów podatkowych stara się przeciwdziałać stosowaniu planowania podatkowego określanego jako *treaty shopping*, stawiając wymóg, aby podmiot korzystający z ulgi podatkowej był faktycznym właścicielem (*beneficial owner*). Klauzula *beneficial owner* wymierzona jest m.in. w tworzenie struktur podatkowych wykorzystujących międzynarodowe umowy podatkowe celem osiągnięcia korzyści umownych. Pojęcie *beneficial owner* pochodzi z prawa anglosaskiego, gdzie obok właściciela faktycznego możemy mieć również powierników majątku czy agenta, którzy nie korzystają z powierzonego im majątku, reprezentując interesy faktycznego właściciela⁴⁰.

Inną charakterystyczną regulacją dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wymierzoną w unikanie opodatkowania są tzw. spółki artystyczne. Zgodnie z art. 17 Modelowej Konwencji OECD dochód osoby mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie uzyskany z tytułu działalności artystycznej lub sportowca osobiście wykonywanej w drugim umawiającym się państwie może być opodatkowany w tym drugim państwie. Sposobem na obejście tego typu regulacji byłoby założenie spółki w jurysdykcji nieopodatkowującej dochodu lub opodatkowującej dochód niższymi stawkami, która dostarczałaby usługi artystów na występy w poszczególnych krajach. Tego typu obejściu prawa przeciwdziała art. 17 ust. 2 Modelu Konwencji OECD, zgodnie z którym dochód mający związek z osobiście wykonywaną działalnością artysty lub sportowca, który nie przypada temu artyście lub sportowcowi, lecz innej osobie, może być opodatkowany w tym umawiającym się państwie, w którym działalność tego artysty lub sportowca jest wykonywana.

Jednym z kluczowych, a często niedowartościowanych w opracowaniach naukowych narzędzi przeciwdziałających unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania

³⁹ H. Hamaekers i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 294–295.

⁴⁰ Ibidem, s. 298–299; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe...*, s. 79.

jest międzynarodowa współpraca podatkowa. Na międzynarodową współpracę podatkową składają się wszelkie formy współpracy w sprawach podatkowych, które mogą polegać m.in. na: wymianie informacji, przeprowadzaniu równoległych kontroli, przeprowadzaniu postępowań administracyjnych na wnioszek właściwego organu drugiego państwa, obecności urzędników drugiego państwa w siedzibie organów drugiego państwa czy też podejmowaniu innych działań przez właściwe organy co najmniej dwóch państw na każdym etapie kontroli, określaniu, ustalaniu, poborze lub egzekucji zobowiązań podatkowych⁴¹. Podstawą międzynarodowej współpracy podatkowej są międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych i inne normy międzynarodowego, unijnego i krajowego prawa podatkowego⁴².

Nie do przecenienia jest rola ponadnarodowych organizacji jak Unia Europejska i OECD. OECD we współpracy z G20 podjął działania przeciwdziałające erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodu (*Base Erosion and Profit Shifting Actions, BEPS*). OECD podkreślała konieczność szybkich prac nad działaniami anty-BEPS, które mają mieć charakter wielostronny. OECD wskazywała, że unilateralne działania mogą być przeszkodą w handlu i inwestycjach oraz skutkować w niektórych sytuacjach podwójnym opodatkowaniem. Założenia BEPS zostały sformułowane w raporcie z 2013 r.⁴³, a wnioski w raporcie z 2015 r., który zakłada wdrożenie 15 następujących działań do 2020 r.⁴⁴:

- 1) działanie pierwsze – związane z gospodarką cyfrową – OECD dostrzega problem zacierania granic w przypadku gospodarki cyfrowej – zarówno w przypadku podatków bezpośrednich, jak i pośrednich. Opracowane zostały mechanizmy i zasady, które mają na celu zapewnić pobór podatku od wartości dodanej w miejscu, w którym znajduje się konsument. Monitoring OECD ma określić, czy w przyszłości konieczne jest podjęcie dodatkowych działań,
- 2) działanie drugie – neutralizacja efektów porozumień hybrydowych – działanie ma zostać podjęte zarówno na poziomie krajowym, jak i traktowym. Ma zapobiec podwójnemu nieopodatkowaniu poprzez eliminację: wielokrotnych odliczeń w związku z jednym wydatkiem, odliczeń bez uiszczenia podatku w drugim państwie czy generowania możliwości wielokrotnych odliczeń tego samego podatku zapłaconego za granicą,

⁴¹ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 25.

⁴² Ibidem, s. 31.

⁴³ Raport OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [dostęp: 4.04.2017].

⁴⁴ Raport OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement*, 2015, www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf [dostęp: 2.04.2017].

- 3) działanie trzecie – wzmocnienie opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych – OECD postanowiła nie wyznaczać minimalnych standardów w zakresie zagranicznych spółek kontrolowanych. Opracowane standardy mają jednak zapewnić, że państwa, które je implementują, skutecznie opodatkują zagraniczne spółki kontrolowane. Prace koncentrowały się na dochodzie łatwo przesuwalnym, jak dochód z praw własności intelektualnej oraz cyfrowe usługi i transakcje,
- 4) działanie czwarte – ograniczenie erozji podstawy opodatkowania przez potrącanie odsetek i innych płatności finansowych – działanie jest wymierzone przede wszystkim w ponadnarodowe korporacje, które są w stanie generować dług w ramach własnych grup kapitałowych, a tym samym obniżać swoje opodatkowania lub odsuwać je w czasie. OECD wypracował wspólne reguły, które mają zapobiec sztucznemu generowaniu długu celem odliczania odsetek i innych płatności finansowych,
- 5) działanie piąte – bardziej efektywne przeciwdziałanie szkodliwym praktykom podatkowym – działanie ma polegać na zwiększaniu transparentności opodatkowania spółek, w szczególności przez rozwijanie wymiany informacji z jurysdykcjami o preferencyjnych systemach podatkowych. Ponadto w przypadku jurysdykcji preferencyjnie opodatkowujących własność intelektualną (np. *IP box*) wypracowano standardy pozwalające stwierdzić, czy podatnicy faktycznie prowadzili w nich istotną działalność, jak prace rozwojowe, i dokonywali związanych z nimi wydatków. To podejście może zostać przeniesione na inne obszary, w których jurysdykcje podatkowe gwarantują podatnikom korzyści podatkowe,
- 6) działanie szóste – zapobieganie nadużywaniu międzynarodowych umów podatkowych – OECD tworzy minimalny standard przeciwdziałający nadużywaniu międzynarodowych umów podatkowych (*treaty shopping and treaty abuse*), zapewniając jednak pewną elastyczność w doborze środków przez poszczególne państwa. Nowe standardy mają po pierwsze przeciwdziałać uzyskiwaniu korzyści umownych przez nierezydentów. Po drugie zmiany w Modelu Konwencji OECD mają przeciwdziałać sytuacji, w której nawet niezamierzenie międzynarodowe umowy podatkowe mogłyby być w sprzeczności z krajowymi klauzulami antyabuzyjnymi. Po trzecie tytuł i preambuła Modelu Konwencji OECD mają wskazywać, że międzynarodowe umowy podatkowe nie mają na celu podwójnego nieopodatkowania. Po czwarte wskazano na środki, które należy rozważyć, zawierając umowę podatkową z jurysdykcją, która nieopodatkowuje lub nisko opodatkowuje dochody,

- 7) działanie siódme – przeciwdziałać sztucznemu unikaniu statusu zakładu – definicja zakładu jest kluczowa dla zapobiegania unikaniu statusu zakładu, a więc i przenoszenia zysków działalności przedsiębiorstwa z kraju źródła. OECD rekomenduje zmiany art. 5 Modelu Konwencji OECD, które będą przeciwdziałać unikaniu tego łącznika podatkowego, m.in. zastępowaniu umów dystrybucyjnych przez agencyjne i sztucznego dzielenia działalności gospodarczej,
- 8) działanie ósme, dziewiąte i dziesiąte – zgodność mechanizmów ustalania cen transferowych z tworzeniem wartości – OECD podjęło trzy działania w zakresie zgodności cen transferowych z rzeczywistą wartością dokonywanych transakcji. Każde z działań dotyczy innego obszaru, tj.: wartości niematerialnych, transferu ryzyka i kapitału oraz innych transakcji wysokiego ryzyka,
- 9) działanie jedenaste – metodologia i monitorowanie erozji podstawy opodatkowania i przesuwania dochodu – ocenie zostały poddane dotychczasowe metodologie oceny BEPS. Wypracowano sześć wskaźników BEPS i dokonano szacunków, że straty wynikające z BEPS wynoszą pomiędzy 100 a 240 mld dolarów rocznie – zgromadzone dane pozwoliły stwierdzić, że problem BEPS istnieje i nasila się w czasie. Postuluje się lepsze wykorzystanie dotychczas posiadanych informacji w ekonomicznej analizie BEPS, a także dalsze prace nad poborem, kompilacją i analizą danych dotyczących BEPS,
- 10) działanie dwunaste – zobowiązanie podatników do ujawniania porozumień dotyczących agresywnego planowania podatkowego – działanie nie tworzy minimalnych standardów dla poszczególnych krajów, ale może przysłużyć się krajom chcącym wprowadzić takie rozwiązanie lub udoskonalić istniejące. Szybkie rozpoznanie schematów agresywnej optymalizacji podatkowej ma umożliwić ocenę ryzyka, prowadzenie postępowań podatkowych i ewentualne zmiany legislacyjne,
- 11) działanie trzynaste – ponowna analiza dokumentacji cen transferowych – ma ona na celu dostarczenie wyższej jakości informacji administracji podatkowej i zmniejszenie obciążeń działalności gospodarczej. Zakłada ona trójpoziomowe podejście do dokumentacji cen transferowych. Po pierwsze międzynarodowe korporacje zobowiązane są do dostarczania informacji dotyczącej ich międzynarodowych działań biznesowych oraz cen transferowych w ramach jednego dokumentu dostępnego dla administracji podatkowej wszystkich państw. Po drugie każda administracja podatkowa otrzyma szczegółową dokumentację cen transferowych dotyczącą działań w danym państwie. Po trzecie duże międzynarodowe korporacje

- zobowiązane są dostarczyć raport dotyczący każdego kraju z osobna w zakresie przychodu, zysku przed opodatkowaniem, należnego i zapłaconego podatku dochodowego oraz innych wskaźników ekonomicznych. Raport będzie składany w państwie spółki matki i automatycznie dzielony z administracją podatkową innych państw. Takie podejście ma umożliwić administracji podatkowej lepsze szacowanie ryzyka dotyczącego cen transferowych, efektywność typowania podmiotów do kontroli i łatwiejsze typowanie obszarów wymagających zwiększonej uwagi w trakcie kontroli,
- 12) działanie czternaste – zwiększenie efektywności postępowań polubownych – działania przeciwdziałające BEPS w krótkim okresie mogą skutkować pojawieniem się podwójnego opodatkowania w niektórych przypadkach. Stąd szybkie polubowne rozwiązywanie sporów jest kluczowe, aby nie zakłócić procesów handlowych i inwestycyjnych. Duża grupa państw zobowiązała się szybko wprowadzić obowiązkowe i wiążące sądownictwo polubowne w łączących je międzynarodowych umowach podatkowych,
- 13) działanie piętnaste – rozwój wielostronnych instrumentów międzynarodowych – implementacja BEPS w obliczu zmienności procesów gospodarczych wymaga międzynarodowych instrumentów podatkowych. Stworzona *ad-hoc* grupa robocza składająca się z przedstawicieli 90 krajów pracuje nad takim instrumentem i jest otwarta na nowe kraje, które chciałyby uczestniczyć w pracach.

Unia Europejska przyjęła własny pakiet działań przeciwdziałających unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w międzynarodowym obrocie prawnym. Podstawowym narzędziem przeciwko unikaniu opodatkowania przez przedsiębiorstwa ma być wprowadzenie skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych w Unii Europejskiej (*Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB*)⁴⁵. Skonsolidowana podstawa opodatkowania miałyby mieć charakter obligatoryjny dla państw członkowskich i obejmować przynajmniej międzynarodowe korporacje. Możliwym etapem przejściowym jest pominięcie konsolidacji podstawy opodatkowania, a uchwalenie jedynie regulacji dotyczących wspólnej podstawy opodatkowania – uwzględniającej w ramach rygorystycznych warunków możliwość odliczenia strat⁴⁶.

Poza wprowadzeniem skonsolidowanej podstawy opodatkowania Unia Europejska przedstawiła pakiet działań mających za zadanie przeciwdziałać unikaniu opodatkowania, które można implementować w krótszym okresie. Komisja

⁴⁵ Wniosek KE: Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych COM/2016/0683 final – 2016/0336 (CNS).

⁴⁶ Wniosek KE: Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych COM/2016/0685 final – 2016/0337 (CNS).

Europejska opublikowała w dniu 17 czerwca 2015 r. komunikat zawierający plan działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej. Nowe podejście miało realizować następujące cele:

- przywrócić związek między opodatkowaniem i faktycznym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej,
- zapewnić państwom członkowskim możliwości prawidłowej wyceny wartości działalności przedsiębiorstw objętych ich jurysdykcją,
- utworzyć konkurencyjne i sprzyjające wzrostowi gospodarczemu środowisko opodatkowania przedsiębiorstw w UE, przyczyniając się do zwiększenia odporności sektora przedsiębiorstw,
- chronić jednolity rynek i zapewniać zdecydowane podejścia UE do zewnętrznych kwestii podatku od przedsiębiorstw, w tym środków służących wdrożeniu projektu OECD w dziedzinie BEPS, w celu uporania się z jurysdykcjami niechętnymi do współpracy w kwestiach podatkowych oraz zwiększać przejrzystość podatkową.

Na pakiet przeciw unikaniu opodatkowania składają się cztery elementy: dyrektywa przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania, zalecenie dotyczące umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wzmocnienie współpracy administracyjnej i zewnętrzna strategia efektywnego opodatkowania. Pakiet jest elementem implementacji rozwiązań przewidzianych w ramach pakietu anty-BEPS oraz działań wypracowanych specjalnie dla Unii Europejskiej. Pakiet ma przeciwdziałać niezharmonizowanym inicjatywom poszczególnych państw unijnych, które mogłyby fragmentaryzować jednolity rynek⁴⁷.

Jednym z rezultatów tych prac jest Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dyrektywa zawiera przepisy zapobiegające unikaniu opodatkowania w pięciu dziedzinach: ograniczenie możliwości odliczania odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*); przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania; zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych oraz zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych. Dyrektywa ta została zmodyfikowana przez Dyrektywę Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich. Niezmodyfikowana dyrektywa zapobiegała wyłącznie wykorzystywaniu

⁴⁷ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 czerwca 2015 r., *Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania*, COM(2015) 302 final.

do unikania opodatkowania instrumentów hybrydowych w obrębie Unii Europejskiej. Zmodyfikowana dyrektywa ma zapobiegać wykorzystywaniu rozbieżności w przepisach państw unijnych i pozaunijnych.

Wzmocnienie współpracy administracyjnej odbywa się przez modyfikację kilkakrotnie zmienianej już dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG⁴⁸. Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania⁴⁹ nakłada na wielonarodowe grupy przedsiębiorstw obowiązki z zakresu raportowania. Raporty mają dotyczyć określonych informacji dotyczących wysokości osiągniętych przychodów, zysku (straty) przed opodatkowaniem, zapłaconego podatku dochodowego, należnego podatku dochodowego, kapitału podstawowego, niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, liczby pracowników i aktywów rzeczowych innych niż środki pieniężne lub ich ekwiwalenty. Raporty są przedstawiane organom podatkowym miejsca rezydencji, które obowiązane są następnie przekazać sprawozdanie innym państwom członkowskim, których rezydentami do celów podatkowych są podmioty wchodzące w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych lub w których opodatkowaniu podlega działalność gospodarcza prowadzona przez ich stały zakład. Obowiązek raportowania dotyczy wyłącznie grup przedsiębiorstw wielonarodowych, których przychody ogółem wynoszą co najmniej 750 000 000 EUR.

Zalecenie Komisji Europejskiej 2016/136 z dnia 28 stycznia 2016 r. w sprawie wdrażania środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych⁵⁰ dotyczy sposobu wdrażania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych. W zaleceniu zawarto propozycje treści klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania opartej na teście celu głównego (*principal purpose test*) oraz definicji stałego zakładu w zawieranych przez państwa członkowskie konwencjach podatkowych. Zalecenie stawia również wymóg informowania Komisji Europejskiej o środkach podjętych w celu zapewnienia zgodności z zaleceniem, a także o wszelkich zmianach dotyczących tych środków.

⁴⁸ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. L 64/1 z 11.03.2011, s. 1).

⁴⁹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. UE L 146/8 z 3.06.2016 r.).

⁵⁰ Zalecenie Komisji (UE) 2016/136 z dnia 28 stycznia 2016 r. w sprawie wdrażania środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych (Dz.U. UE L 25/67 z 2.02.2016).

Zewnętrzna strategia na rzecz efektywnego opodatkowania opiera się na dwóch filarach: poprawa współpracy w zakresie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych przez umowy z państwami trzecimi oraz opracowanie unijnego procesu oceny państw trzecich i umieszczania ich na liście. Współpraca w zakresie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych ma być oparta na klauzulach dobrego zarządzania wprowadzanych lub modyfikowanych w ramach zawieranych przez Unię Europejską umów handlowych. Dotychczasowe klauzule dobrego zarządzania zostaną zaktualizowane tak, aby zawierać m.in. przyjęcie automatycznej wymiany informacji jako globalnego standardu oraz nowych działań w zakresie uczciwej konkurencji podatkowej przygotowanych przez OECD w pakiecie BEPS, które zostały uzgodnione z G20. Unia Europejska postanowiła również wypracować wspólny unijny system oceny, kontroli i umieszczania na liście państw trzecich. Zastąpi on sieć systemów krajowych i pozwoli identyfikować państwa trzecie niespełniające standardów w zakresie dobrego zarządzania. Państwa znajdujące się na liście mogłyby spotkać dodatkowe obostrzenia jak podatek u źródła oraz brak możliwości odliczenia od podatku kosztów transakcji przeprowadzonych w jurysdykcjach umieszczonych na liście⁵¹.

3.3. Zasada zdolności płatniczej w prawie unijnym

Unia Europejska to ponadnarodowa organizacja, w której państwa członkowskie zrzekają się na jej rzecz części swojej suwerenności przez przekazanie niektórych ze swoich kompetencji, w tym w pewnym zakresie tych dotyczących stanowienia danin publicznych. Zasadne jest więc pytanie, czy w Unii Europejskiej obowiązuje zasada zdolności płatniczej, a jeśli tak, to w jakim wymiarze i jak ją rozumieć.

Unia Europejska, za wyjątkiem cel i niektórych opłat rolnych, nie ma kompetencji do nakładania danin publicznych. Zgodnie z art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵² ma ona kompetencje w zakresie harmonizacji podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich. Zakres harmonizacji jest jednak ograniczony do środków niezbędnych do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Harmonizacja podatków bezpośrednich w Unii Europejskiej opiera się na procedurze zbliżania przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich uregulowanej w art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europej-

⁵¹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie strategii zewnętrznej na rzecz efektywnego opodatkowania COM/2016/024 final.

⁵² Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. C 326, 26.10.2012, s. 47–390).

skiej. Jej zakres jest jeszcze węższy, ponieważ ogranicza się do środków mających bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Podatki pośrednie podlegające najszerzej harmonizacji mogą wyrażać zasadę zdolności płatniczej jedynie w tym najogólniejszym sensie, tj. sięgając do ekonomicznych źródeł opodatkowania oraz przez reakcję na jej przejawy, np. wprowadzając obniżone stawki podatkowe na niektóre kategorie produktów. Taką możliwość przewiduje np. art. 98 Dyrektywy o podatku od wartości dodanej⁵³. Więcej uwagi tej tematyce zostanie poświęcone w rozdziałach dotyczących krajowego ustawodawstwa podatkowego.

Podatki bezpośrednie, będące w stanie w sposób bardziej doskonały uwzględnić zdolność podatkową, zostały zharmonizowane w Unii Europejskiej w znacznie węższym zakresie, tj. kwestii zysków spółek zależnych⁵⁴, odsetek i należności licencyjnych⁵⁵ oraz transgranicznych zdarzeń restrukturyzacyjnych⁵⁶.

Na podstawie dyrektywy ws. spółek dominujących i zależnych zwolniono spod opodatkowania dywidendy i inne zyski podzielone, wypłacane przez spółki zależne spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu, oraz wyeliminowano podwójne opodatkowanie takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. Dyrektywa zapobiega więc podwójnemu opodatkowaniu zarówno w sensie prawnym (wyklucza podwójne opodatkowanie podatkiem u źródła), jak i, co ważniejsze, podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym (likwidacja podatku u źródła między spółką zależną i spółką matką w określonych warunkach). Uwagi poczynione w poprzednim podrozdziale na temat unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym w relacji do zasady zdolności podatkowej pozostają aktualne. Jednakże prawdziwe osiągnięcie Dyrektywy ws. spółek dominujących i zależnych, tj. likwidacja podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym wpisuje się bardziej w ideę wspierania rozwoju rynku wewnętrznego, zaś dla zasady zdolności płatniczej pozostaje raczej neutralne.

⁵³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, 11.12.2006, s. 1–118).

⁵⁴ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 345/8 z 29.12.2011, s. 8–16).

⁵⁵ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U. L 157 z 26.06.2003, s. 49–54).

⁵⁶ Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielanie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. L 310 z 25.11.2009, s. 34–46).

Celem Dyrektywy ws. odsetek i należności licencyjnych jest jednokrotne opodatkowanie odsetek oraz należności licencyjnych. Dyrektywa wymaga zniesienia opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych w państwie członkowskim, w którym powstają, pobieranego przez potrącenie u źródła lub przez jego naliczenie w zakresie opodatkowania między transakcjami krajowymi a transgranicznymi w przypadku spółek powiązanych. Podobnie jak w przypadku Dyrektywy ws. spółek dominujących i zależnych elementy związane z zasadą zdolności płatniczej można dostrzec w mechanizmie eliminacji podwójnego opodatkowania. Ponownie też wprowadzone mechanizmy mają na celu przede wszystkim usprawnienie działania jednolitego rynku. Prawodawca europejski założył, że w ramach jednolitego rynku mającego cechy rynku krajowego transakcje między spółkami różnych państw członkowskich nie powinny podlegać bardziej niekorzystnym warunkom podatkowym niż warunki stosowane do tych samych transakcji przeprowadzanych między spółkami tego samego państwa członkowskiego. Tego typu próba wyrównania warunków podatkowych z pewnością wpisuje się w zasadę zdolności płatniczej ukształtowaną przez zasadę równości.

Na podstawie Dyrektywy restrukturyzacyjnej stworzono wspólny system podatkowy w zakresie łączenia, podziałów, wydzielen, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE między państwami członkowskimi. System ten miał zapobiegać nakładaniu podatku w związku z łączeniem, podziałami, podziałami przez wydzielenie, wnoszeniem aktywów lub wymianą udziałów. W przeciwieństwie do wcześniej przywołanych dyrektyw ta nie tylko stworzyła unijne warunki podatkowe dla transakcji transgranicznych, ale także wspólnotowy system opodatkowania. Równe opodatkowanie (a w tym wypadku raczej zniesienie opodatkowania) dla jednolitego rynku wpisuje się w zasadę zdolności płatniczej, która jest oparta na zasadzie równości. Oczywiście nie ulega wątpliwości, że podstawowym celem Dyrektywy restrukturyzacyjnej było wprowadzenie neutralnych z punktu widzenia konkurencji mechanizmów restrukturyzacyjnych.

Artykuły 2 i 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁵⁷ zawierają w sobie takie wartości, jak m.in. równość, sprawiedliwość czy poszanowanie godności ludzkiej. Zgodnie z art. 6 Traktatu o Unii Europejskiej Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁵⁸ z 7 grudnia 2000 r., w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 r. w Strasburgu, która ma taką samą

⁵⁷ Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. C 202 z 7.06.2016, s. 1–388).

⁵⁸ Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. C 326 z 26.10.2012, s. 391–407).

moc prawną jak traktaty. Karta Praw Podstawowych⁵⁹ w preambule i art. 1, 15, 16, 17 również chroni takie wartości, jak godność człowieka, wolność, równość, solidarność, sprawiedliwość, poszanowanie prawa własności i praw dziedziczenia, swoboda wyboru zawodu i prawo do podejmowania pracy czy wolność prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 6(2) Unia przystępuje do europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, jednak Europejski Trybunał Praw Człowieka ostatecznie wykluczył orzekanie na podstawie⁶⁰ Konwencji o Ochronie Praw Człowieka o podatkach jako kategorii administracyjnej, a nie cywilnej⁶¹. Na koniec, zgodnie z art. 6(2) Traktatu o Unii Europejskiej, także prawa podstawowe wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa. W tym miejscu warto zauważyć, że zasada zdolności płatniczej jest uznawana jako miara rozkładu ciężaru podatkowego w większości państw członkowskich⁶². Nawet Wielka Brytania, nieposiadająca ustawy zasadniczej, wywodzi zasadę zdolności płatniczej z prawa zwyczajowego⁶³.

Czy można więc mówić obecnie o ogólnoeuropejskiej zasadzie zdolności płatniczej? Wydaje się, że na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć przecząco. Unia nie posiada kompetencji do stanowienia podatków, a przypisane jej kompetencje harmonizacyjne w dużej mierze koncentrują się na podatkach pośrednich. Nie oznacza to, że Unia Europejska odżegnuje się od zasady zdolności płatniczej. Działania Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości⁶⁴ pokazują, że zasada zdolności płatniczej i jej uwzględnianie w sytuacjach transgranicznych stanowi istotny problem, nad którym Trybunał pochylał się wielokrotnie.

Ani prawo pierwotne, ani prawo wtórne nie daje ETS jasnych kompetencji w sprawie zdolności płatniczej. ETS jako jeden z motorów integracji ekonomicznej

⁵⁹ Polska na podstawie protokołu nr 30 do Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w pewnym zakresie ograniczyła zastosowanie Karty Praw Podstawowych.

⁶⁰ Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. 1993 Nr 61, poz. 284).

⁶¹ C. Bardini, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, „Intertax” 2010, nr 1, s. 3.

⁶² Ibidem, s. 2; J. Lang, J. Englisch, *A European legal tax order based on ability to pay*, w: red. A. Amatucci, *International tax law*, Haga 2006, s. 255.

⁶³ C. Bardini, *The Ability to Pay in the European Market...*, s. 3; J. Lang, J. Englisch, *A European legal...*, s. 256.

⁶⁴ Dalej jako ETS. W pracy stosowana będzie wyłącznie nazwa „Europejski Trybunał Sprawiedliwości” i „ETS”, ponieważ cytowane wyroki zapadały przed wejściem w życie Traktatu z Lizbony zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Obecnie zreorganizowane instytucje sądownicze Unii Europejskiej funkcjonują pod nazwą Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

państw członkowskich korzysta ze swobód podstawowych, kształtując ich systemy podatkowe w zakresie uwzględniania zdolności płatniczej w sytuacjach transgranicznych. Orzecznictwo ETS dotyczące zdolności płatniczej można podzielić na cztery obszary. Pierwsze trzy, tj. uwzględnianie sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, koszty uzyskania przychodu czy odliczanie strat będą dotyczyć przede wszystkim⁶⁵ przedmiotu i podstawy opodatkowania. Czwarty obszar koncentruje się na taryfie podatkowej.

Jednym z istotniejszych orzeczeń ETS z zakresu uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika był *kazus Schumackera*. Roland Schumacker uzyskujący większość swoich dochodów w Niemczech jako nierezydent nie mógł korzystać z elementów indywidualizujących opodatkowanie jego dochodu, w szczególności ilorazu małżeńskiego⁶⁶. Taką możliwość wykluczały postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ według ETS to na państwie rezydencji miał spoczywać obowiązek uwzględniania sytuacji rodzinnej i osobistej podatnika. Z racji że R. Schumacker nie uzyskiwał wystarczającego przychodu w Belgii, stosującej metodę wyłączenia z progresją, to uwzględnienie jego sytuacji osobistej i rodzinnej nie było możliwe również w kraju rezydencji. ETS, opierając się na swobodzie przepływu osób, orzekł, że w sytuacji gdy podatnik nierezydent czerpie całość lub większość swojego dochodu z terytorium państwa źródła, a dochód w państwie rezydencji nie umożliwia uwzględnienia jego sytuacji osobistej i rodzinnej, obowiązek ten spoczywa na państwie źródła. ETS uznał bowiem, że sytuacja tego typu nierezydenta jest porównywalna z sytuacją rezydenta – można więc powiedzieć, że ETS stworzył koncepcję „wirtualnego rezydenta podatkowego”⁶⁷. Linie orzeczniczą nakazującą uwzględniać zasadę zdolności podatkowej ETS utrzymał w sprawach *Wielockx*⁶⁸, *Gshwind*⁶⁹, *Zurstrassen*⁷⁰ i *Wallentin*⁷¹. W sprawie *Wallentin* ETS poszerzył nakaz uwzględniania indywidualnej sytuacji podatnika nierezydenta o możliwość skorzystania z kwoty wolnej od podatku. W spra-

⁶⁵ W sprawie *Wallentin* ETS nakaz uwzględniania indywidualnej sytuacji podatnika dotyczył jednak kwoty wolnej od podatku.

⁶⁶ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 lutego 1995 r. o sygn. akt C-279/93 – dalej jako sprawa/*kazus Schumackera*.

⁶⁷ K. Tetlak, Ł. Adamczyk, H. Litwińczuk, *Podatki bezpośrednie: prawo polskie a prawo wspólnotowe: implementacja dyrektyw, Orzecznictwo ETS*, Warszawa 2009, s. 367.

⁶⁸ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 11 sierpnia 1995 r. o sygn. akt C-80/94 – dalej jako sprawa/*kazus Wielockx*.

⁶⁹ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 września 1999 r., o sygn. akt C-391/97 – dalej jako sprawa/*kazus Gshwind*.

⁷⁰ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 16 maja 2000 r., o sygn. akt C-87/99 – dalej jako sprawa/*kazus Zurstrassen*.

⁷¹ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 1 lipca 2004 r., o sygn. akt C-169/03 – dalej jako sprawa/*kazus Wallentin*.

wach Lakebrink⁷² i Renneberg⁷³ ETS umożliwił w państwie źródła odliczenie strat z tytułu wynajmu nieruchomości w państwie rezydencji. Istotnym przełomem w sprawie Lakebrink było bezpośrednie połączenie wzorca ustalonego w sprawie Schumackera ze zdolnością płatniczą.

Odwrotna sytuacja do sprawy Schumackera miała miejsce w sprawie de Groot⁷⁴ – podatnik rezydent Holandii uzyskiwał większość dochodów w kraju rezydencji, a resztę w państwie źródła. W związku z tym państwo holenderskie pozwoliło na odliczenie od dochodu płaconych przez niego alimentów jedynie w proporcji do osiągniętych dochodów na terenie kraju. Uzasadniało, że w ten sposób chroni spójność metody zwolnienia z progresją. ETS nie zgodził się, że istnieje bezpośredni związek między metodą zwolnienia z progresją a uwzględnianiem zdolności płatniczej podatnika. ETS stwierdził, że wprawdzie państwa członkowskie mają prawo w drodze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podzielić się obowiązkiem uwzględniania sytuacji osobistej podatnika, a więc też częściowo zwolnić z tego obowiązku państwo rezydencji. W rezultacie podatnik rezydent musi być jednak ostatecznie uprawniony do uwzględnienia w całości swojej sytuacji osobistej i rodzinnej oraz nie być dyskryminowany względem innych rezydentów danego państwa członkowskiego. Jeśli nie byłoby to możliwe, to obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika spoczywa na państwie rezydencji. Orzeczenie to zostało powszechnie skrytykowane, ponieważ ETS nie zdecydował się zastosować systemu opodatkowania częściowego, tj. uwzględniania zdolności płatniczej podatnika w proporcji krajowego przychodu do przychodu globalnego⁷⁵. Inaczej wyglądała sprawa Schemppa⁷⁶, któremu odmówiono możliwości odliczenia alimentów. Przyczyną odmowy było jednak to, że alimenty, aby podlegać odliczeniu w Niemczech, muszą być wcześniej opodatkowane. Tymczasem małżonka skarżącego znajdowała się w jurysdykcji, w której alimenty nie podlegały opodatkowaniu. ETS nie uznał tego za dyskryminację, a wynik różnic między jurysdykcjami podatkowymi.

Kolejnym obszarem związanym ze zdolnością płatniczą, którym zajmował się ETS, jest odliczanie kosztów uzyskania przychodu. Jak wcześniej wspomniano w poprzednim podrozdziale, typową praktyką jest, że państwa nakładają ubrutto-

⁷² Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 18 lipca 2007 r., o sygn. akt C-182/06 – dalej jako sprawa/kazus Lakebrink.

⁷³ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 16 października 2008 r., o sygn. akt C-527/06 – dalej jako sprawa/kazus Renneberg.

⁷⁴ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 grudnia 2002 r., o sygn. akt C-385/00 – dalej jako sprawa/kazus de Groot.

⁷⁵ K. Tetlak, Ł. Adamczyk, H. Litwińczuk, *Podatki bezpośrednie...*, s. 403.

⁷⁶ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 lipca 2005 r., sygn. akt C-403/03 – dalej jako sprawa/kazus Schemppa.

wiony podatek dochodowy na zagraniczne podmioty gospodarcze nieposiadające zakładu lub stałej placówki. Tego typu działanie nie jest postrzegane jako dyskryminacja na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Odmienny pogląd wyraził ETS, orzekając w sprawie *Gerritse*⁷⁷, uznając takie działanie państwa za pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową. ETS uznał, że rezydenci i nierezydenci znajdują się w porównywalnej sytuacji, a więc powinno im przysługiwać prawo do odliczenia kosztów. W sprawie *Scorpio*⁷⁸ podmiot gospodarczy świadczący usługi organizacji koncertów nie pobrał podatku u źródła od swojego kontrahenta. Jedną z rozpatrywanych przez sąd kwestii była możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu przez nierezydenta. Sąd stwierdził, że z zasady swobody świadczenia usług wynika możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu, a państwa członkowskie nie mogą utrudniać ich odliczenia specjalnymi procedurami. ETS uznał ponadto, że zakres takich kosztów może być ograniczony do kosztów bezpośrednio związanych z osiągniętym przychodem. W sprawie *Conijn*⁷⁹ duńskiemu obywatelowi niebędącemu rezydentem podatkowym w Niemczech odmówiono możliwości uwzględnienia wydatku na poradę prawną jako kosztu podatkowego. W ramach tzw. specjalnej procedury nierezydenci nie mogli odliczać kosztów uzyskania przychodu poniesionych na porady prawne (doradztwo podatkowe), podczas gdy rezydenci podatkowi Niemiec mogli odliczyć wydatek na poradę prawną jako koszt podatkowy. ETS uznał tego typu traktowanie za dyskryminację ze względu na przynależność państwową. ETS stwierdził, że zarówno rezydenci, jak i nierezydenci zmuszeni są zmierzyć się z tak samo skomplikowanym systemem podatkowym. W sprawie *Centro Equestre*⁸⁰ ETS po pierwsze potwierdził swoją wcześniejszą linię orzeczniczą w sprawie możliwości odliczenia kosztów powiązanych bezpośrednio z uzyskanym przychodem. Po drugie uznał za naruszenie swobody świadczenia usług ograniczenie możliwości odliczenia kosztów dopiero w momencie, gdy przewyższą one 50% uzyskanego przychodu. ETS stwierdził również, że państwo źródła może wymagać, aby wydatki były bezpośrednio powiązane z uzyskanym przychodem.

Do rozstrzygnięcia ETS trafiły również nieliczne sprawy transgraniczne dotyczące rezydentów podatkowych krajów członkowskich. Państwo duńskie od-

⁷⁷ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 lipca 2003 r., sygn. akt C-234/01 – dalej jako sprawa/kazus *Gerritse*.

⁷⁸ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 3 października 2006 r., sygn. akt C-290/04 – dalej jako sprawa/kazus *Scorpio*.

⁷⁹ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 6 lipca 2006 r., sygn. akt C-346/04 – dalej jako sprawa/kazus *Conijn*.

⁸⁰ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15 lutego 2007 r., sygn. akt C-345/04 – dalej jako sprawa/kazus *Centro Equestre*.

mówiło Bentowi Vestergaardowi⁸¹ możliwości odliczenia wydatku na szkolenie, ponieważ miało ono miejsce w zagranicznej lokalizacji turystycznej. Podstawą do odmowy była wykładnia przepisów duńskiego prawa przedstawiona w wytycznych duńskiego ministerstwa finansów, która wykluczała wydatki na tego typu wyjazdy z kategorii kosztów podatkowych, chyba że wybrana lokalizacja była uzasadniona celami zawodowymi. ETS, opierając się na swobodzie świadczenia usług, stwierdził, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać domniemania, że szkolenia zawodowe odbywające się w innych państwach członkowskich w turystycznych lokalizacjach nie mogą być kosztem uzyskania przychodu, podczas gdy takiego domniemania państwo członkowskie nie ustanawia względem krajowych szkoleń. W sprawie *Laboratoires Fournier*⁸² państwo francuskie odmówiło prawa do zastosowania ulgi podatkowej na badania przeprowadzone w innym państwie członkowskim. ETS uznał takie rozstrzygnięcie za sprzeczne ze swobodą świadczenia usług, a państwo nie może *a priori* założyć, że podatnik nie będzie w stanie właściwie udokumentować i dowieść przeprowadzenia badań rozwojowych.

Kolejnym istotnym elementem zdolności płatniczej jest możliwość odliczenia strat, która realizuje zasadę obiektywnego unettowienia dochodu. Możliwość odliczenia straty przez osoby fizyczne w sytuacji transgranicznej nie była jeszcze przedmiotem rozpoznania ETS. O tematykę otarły się przywołane dalej orzeczenia w sprawach *Ritter-Coulais* i *Lakebrink*, ale ich istota sprowadzała się do relacji między stratą a jej wpływem na skalę podatkową. Odpowiedź na pytanie o możliwość odliczenia straty z zagranicznego źródła, w sytuacji gdy jej odliczenie nie jest możliwe za granicą, nie została jeszcze udzielona.

Odliczenia strat sensu *stricto* dotyczyły orzeczenia ETS ze skarg podmiotów gospodarczych. Jedną z pierwszych spraw *Futura Participations*⁸³ dotyczyła możliwości odliczenia strat przez filię francuskiej spółki w Luksemburgu. Opodatkowaniu podlegał jedynie dochód uzyskany w związku z aktywnością nierezydenta w Luksemburgu, ponieważ dochód zagraniczny pozostawał zwolniony z podatku. Nierezydent nie był obowiązany prowadzić oddzielnej księgowości dla dochodów osiągniętych w Luksemburgu i za granicą, a dochód do opodatkowania był ustalany na zasadzie proporcji. Jeśli nierezydent chciał odliczyć straty, to był obowiązany prowadzić oddzielne księgi, które wykazałyby, że powstały one w wyniku działalności prowadzonej w Luksemburgu. ETS, przyjmując za podstawę swobodę

⁸¹ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28 października 1999 r., sygn. akt C-55/98 – dalej jako sprawa/kazus Bent Vestergaard.

⁸² Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 10 marca 2005 r., sygn. akt C-39/04 – dalej jako sprawa/kazus *Laboratoires Fournier*.

⁸³ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15 maja 1997 r., sygn. akt C-250/95 – dalej jako sprawa/kazus *Futura Participations*.

przedsiębiorczości, uznał, że państwo członkowskie ma prawo domagać się, aby straty podlegające odliczeniu były powiązane ekonomicznie z dochodem osiąganym w danym państwie. Niezgodnym ze swobodą przedsiębiorczości jest jednak wymóg prowadzenia oddzielnej księgowości, choć państwo ma prawo domagać się od podatnika jasnego i dokładnego udokumentowania poniesionych strat. Kolejne orzeczenie w sprawie AMID⁸⁴ dotyczyło spółki belgijskiej będącej rezydentem podatkowym tego państwa. Zgodnie z prawem belgijskim odliczenie strat było możliwe dopiero po tym, jak zostały one odliczone od zysków osiągniętych przez jej zagraniczne zakłady w innych państwach członkowskich. ETS, powołując się na swobodę przedsiębiorczości, stwierdził, że tego typu praktyka jest niezgodna z prawem unijnym, jeśli strata nie może być odliczona w żadnym z państw członkowskich, podczas gdy jej odliczenie byłoby możliwe, gdyby spółka działała jedynie na terenie jednego państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę.

Przełomowym orzeczeniem dla możliwości odliczeń strat była sprawa Marks & Spencer⁸⁵ dotycząca odliczeń strat między spółką matką a spółkami córkami. Prawo angielskie przewidywało taką możliwość jedynie w stosunku do spółek zależnych znajdujących się na jego terytorium. W ocenie ETS stanowiło to odmienne traktowanie spółek zależnych będących rezydentami i nierezydentami. ETS orzekł jednak, że taka regulacja nie jest sprzeczna z traktatową swobodą przedsiębiorczości ze względu na zrównoważoną alokację kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zagrożeniem dwukrotnym rozliczaniem strat oraz ryzykiem unikania opodatkowania. ETS uznał, że brak możliwości odliczenia strat przez spółkę zależną niebędącą rezydentem byłoby sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości w sytuacji, gdy po pierwsze spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie w tym i w poprzednich latach podatkowych. Po drugie w państwie, w którym jest rezydentem, nie ma możliwości uwzględnienia tych strat w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej. Wzorzec ten został potwierdzony w sprawie Lidl Belgium⁸⁶, w której Lidl Belgium – niemiecka spółka – zamierzała odliczyć stratę swojego zakładu położonego w Luksemburgu. Niemiecki urząd skarbowy nie wyraził na to zgody, powołując się na zwolnienie od podatku dochodów związanych z tym stałym zakładem wynikające z umowy o unikaniu podwój-

⁸⁴ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 grudnia 2000 r., sygn. akt C-141/99 – dalej jako sprawa/kazus AMID.

⁸⁵ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt C-446/03 – dalej jako sprawa/kazus Marks & Spencer.

⁸⁶ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2008 r., sygn. akt C-414/06 – dalej jako sprawa/kazus Lidl Belgium.

nego opodatkowania. ETS uznał, że nie jest to sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości, o ile straty zakładu mogą zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu w następnych latach podatkowych w Luksemburgu. ETS powołał się ponownie na zrównoważony rozdział kompetencji w nakładaniu podatków przez państwa członkowskie. W sprawie *Krankenheim*⁸⁷ niemiecka spółka mogła odliczyć straty swojego zakładu w Austrii. Zgodnie z obowiązującym ówczesnie prawem w Niemczech, w momencie, w którym zakład w Austrii osiągnął zyski, zostały one doliczone do podstawy opodatkowania spółki w Niemczech. Miało to na celu następne opodatkowanie wcześniej odliczonych strat. Uwzględnienie tych strat nie było możliwe w Austrii. ETS uznał, że taka praktyka jest zgodna z prawem europejskim, a swoboda działalności gospodarczej nie może być rozumiana w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych. Ponowne doliczenie strat do podstawy opodatkowania ma charakter symetryczny i wynika z ich wcześniejszego uwzględnienia, a brak takiego mechanizmu zagrażałby spójności niemieckiego systemu podatkowego.

ETS wypowiadał się również w zakresie skali podatkowej, która nie pozostaje bez znaczenia dla zasady zdolności podatkowej. W sprawie *Asscher*⁸⁸ rezydent belgijski uzyskujący w Belgii większość swoich dochodów zakwestionował liniową stawkę 25% obciążającą dochód uzyskiwany przez niego w Holandii. Holandia w wyniku reformy podatkowej wprowadziła integrację obciążeń z tytułu podatku dochodowego i ubezpieczeń społecznych, które były pobierane przez obciążenie dochodu jedną skalą progresji. Mimo że P.H. Asher jako obcokrajowiec nie podlegał obowiązkowi ubezpieczenia społecznego w Holandii, był zmuszony zastosować do swojej podstawy opodatkowania stawkę 25%, która nie zmieniła się w wyniku reformy podatkowej. W tym samym czasie rezydent holenderski uzyskujący ten sam dochód obciążony był stawką 13%. ETS przywołał sprawę *Schumackera*, a następnie zmodyfikował ten wzorzec, uznając, że w przypadku skali podatkowej o dyskryminacji można mówić również, jeśli mamy do czynienia z nierezydentem uzyskującym mniej niż 90% w danym państwie członkowskim. Sąd stwierdził także, że wbrew twierdzeniom rządu holenderskiego nie jest usprawiedliwieniem to, że rezydenci Holandii cieszą się niższą stawką podatkową, ponieważ nie mają prawa do odliczenia ubezpieczeń społecznych. Sąd stwierdził, że byłoby to kara-

⁸⁷ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 23 października 2008 r., sygn. akt C-157/07 – dalej jako sprawa/kazus *Krankenheim*.

⁸⁸ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27 czerwca 1996 r., sygn. akt C-107/94 – dalej jako sprawa/kazus *Asscher*.

nie P.H. Asschera za to, że jest ubezpieczony w Belgii, a nie w Holandii. Wyrok został skrytykowany, a ETS zarzucono niezrozumienie istoty metody wyłączenia z progresją. Holenderski rząd twierdził, że stawka 25% ma przeciwdziałać unikaniu progresji przez podatników. ETS wskazał, że dochód nierezydenta podlega stawce progresywnej w kraju rezydencji. Krytycy argumentowali jednak, że ta część dochodu nie podlega opodatkowaniu stawką progresywną, a jedynie jest uwzględniana dla celów ustalenia właściwej stawki podatkowej w kraju. We wcześniej wspomnianej sprawie Gerritse ETS uznał nie tylko, że nierezydenci mają prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodu, ale też musiał odpowiedzieć na pytanie, jaką stawkę podatkową zastosować i czy nierezydent może być pozbawiony prawa do zastosowania kwoty wolnej od podatku. ETS uznał, że liniowa stawka bez kwoty wolnej od podatku może zostać zastosowana względem nierezydenta pod warunkiem, że w rezultacie nie prowadzi do wyższego obciążenia podatkowego od tego, któremu podlega rezydent zgodnie z progresywną skalą podatkową, uwzględniając kwotę wolną od podatku. W sprawie Ritter-Coulais⁸⁹ ETS stanął przed pytaniem, czy straty, tj. ujemne dochody poniesione w wyniku korzystania z nieruchomości na własne cele mieszkaniowe w państwie rezydencji powinny mieć wpływ na skalę podatkową stosowaną do dochodu nierezydenta uzyskującego większość swojego dochodu w państwie źródła. Niemcy przyjmowały bowiem fikcję, że własność lokalu mieszkalnego stanowi przychód. Tymczasem Państwo Ritter dokonali remontu mieszkania, co skutkowało stratą. Na gruncie ówczesnych regulacji jedynie dochód (a nie strata) z zagranicznej nieruchomości był uwzględniany przy opodatkowaniu w Niemczech. W tej sytuacji ETS uznał, że jest to sprzeczne z zasadą swobodnego przepływu pracowników i przy określaniu stawki podatkowej winno się uwzględnić straty wynikłe z wykorzystania na cele mieszkaniowe budynku mieszkalnego położonego w innym państwie członkowskim, podczas gdy w analogicznej sytuacji państwo decyduje się na uwzględnienie uzyskanego z tej nieruchomości dochodu. Ta linia orzecznicza została potwierdzona w sprawie Lakebrink, z tym że uwzględniane tu straty wynikały z wynajmu nieruchomości niezajmowanych osobiście przez skarżącego.

W literaturze wskazuje się na kilka problematycznych obszarów związanych z orzecznictwem ETS dotyczącym zdolności płatniczej. Po pierwsze kryteria porównywalności sytuacji przyjęte przez ETS dla poszczególnych typów spraw są diametralnie różne. W przypadku uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika nierezydenta było to osiąganie zdecydowanej większości dochodu w państwie źródła. Jeżeli podatnik dokonuje tych samych odliczeń w państwie rezydencji, to

⁸⁹ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 21 lutego 2006 r., sygn. akt C-152/03 – dalej jako sprawa/kazus Ritter-Coulais.

jest ono całkowicie odpowiedzialne za uwzględnienie sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, nawet jeśli uzyskuje on istotny dochód w innym państwie członkowskim. Można sobie wyobrazić sytuację, w której R. Schumacker osiągałby 25% swoich dochodów w Belgii, a resztę w Niemczech. W takiej sytuacji byłby zobligowany do skorzystania z mniej korzystnego belgijskiego ustawodawstwa podatkowego w celu uwzględnienia swojej sytuacji osobistej i rodzinnej. Postulowana w nauce koncepcja proporcjonalnego ujmowania zdolności płatniczej nie znalazły na razie uznania w orzecznictwie ETS. Koncepcja częściowych rozliczeń pozwoliłaby odejść od przyjętej przez ETS perspektywy patrzenia na zdolność podatkową w każdym z państw z osobna oraz zachować krajowe kompetencje do samodzielnego kształtowania systemów podatkowych. Z drugiej strony przeciwdziałałoby to nadużywaniu systemów podatkowych państw członkowskich przez więcej niż jednokrotne żądanie uwzględniania zdolności płatniczej przez podatnika⁹⁰.

W przypadku odliczeń kosztów uzyskania przychodu i wpływie strat na skalę podatkową zarówno w państwie źródła, jak i państwie rezydencji wymagane jest osiągnięcie jakiegokolwiek dochodu w państwie członkowskim. Nie dotyczy to już jednak odliczania zagranicznych strat. W ich przypadku ETS utrzymuje, że dyskryminacja jest uzasadniona ze względu na zrównoważony rozdział kompetencji do nakładania podatków między państwami członkowskimi, co *de facto* zablokowało możliwość transgranicznego rozliczania strat⁹¹.

Doktryna zwraca również uwagę na problematykę różnorodnego podejścia do dyskryminacji w związku z zastosowaniem różnych metod unikania podwójnego opodatkowania: zwolnienia podatkowego i metody zaliczenia. W przypadku tej pierwszej ETS akceptuje zasadę symetrii: państwo nie jest odpowiedzialne za dochód pozytywny, więc nie jest odpowiedzialny też za dochód negatywny. W przypadku drugiej metody państwo jest całkowicie odpowiedzialne za odliczenia dotyczące ujmowania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, kosztów uzyskania przychodu czy przede wszystkim strat. Rodzi to pytanie, czy jeśli mamy do czynienia z porównywalną sytuacją, to wybrana przez państwa (dwustronnie, ewentualnie jednostronnie albo wielostronnie) metoda unikania opodatkowania powinna pozbawiać ETC kompetencji do badania regulacji krajowych na gruncie swobód podstawowych w imię zrównoważonej alokacji kompetencji do nakładania podatków⁹²? Na koniec należy zaznaczyć, że w literaturze wskazuje się na ETS jako na „motor” harmonizacji podatków, który jednak z natury rzeczy ma cha-

⁹⁰ C. Bardini, *The Ability to Pay...*, s. 19; F. Vanistendael, *Ability to Pay in European Community Law*, „EC Tax Review” 2014, nr 3, s. 132.

⁹¹ F. Vanistendael, *Ability to Pay...*, s. 131–132.

⁹² Ibidem, s. 133.

rakter fragmentaryczny, a nie kompleksowy⁹³. ETS ze swojej natury wypowiada się jedynie w poszczególnych przedłożonych mu sprawach, co istotnie utrudnia wypracowywanie spójnych, systemowych rozwiązań. ETS nie tworzy norm podatkowych opartych na zdolności płatniczej, a jedynie reprodukuje zdolność płatniczą ujętą w różnorodny sposób w systemach prawnych poszczególnych państw członkowskich. Dlatego zadanie postawione przed ETS polegające na należyтым ujęciu zdolności płatniczej podatnika w relacji transgranicznej przypomina trochę niemożliwe do rozwiązania Sudoku⁹⁴.

3.4. Wnioski

Zasadę zdolności podatkowej w międzynarodowym prawie podatkowym można dostrzec głównie w dążeniu do eliminacji podwójnego opodatkowania i przeciwdziałaniu unikaniu oraz uchylaniu się od opodatkowania. Powiązanie zasady rezydencji oraz zasady źródła odpowiednio z nieograniczonym i ograniczonym obowiązkiem podatkowym oraz metodami eliminacji podwójnego opodatkowania ma zapewnić, że podatek zostanie zapłacony przez podatnika jednokrotnie oraz w należytej wysokości. Niemniej niektóre z mechanizmów mających za zadanie uprościć rozliczenia zagranicznych podatników, jak np. ubruttowanie należności z tytułu podatku dochodowego, nie spełnia kryteriów zasady zdolności płatniczej.

Problematicznym i coraz bardziej znaczącym elementem międzynarodowego prawa podatkowego jest walka z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania, które zaburza obraz zdolności płatniczej poszczególnych podatników. Środki zapobiegające unikaniu podwójnego opodatkowania są implementowane na trzech poziomach: krajowym, unijnym i ponadnarodowym (m.in. doktryna nadużycia prawa, klauzule generalne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, definicja rezydencji, kontrolowana spółka zagraniczna, niedostateczna kapitalizacja, ceny transferowe, zasada długości ramienia, regulacje dotyczące zakładu, kryterium właściciela należności i regulacje dotyczące spółek artystycznych). *Novum* jest ostatnio aktywność OECD wspomagana przez grupę państw G-20, która przygotowała pakiet anty-BEPS oraz szerokie działania Unii Europejskiej, która w sposób zharmonizowany wdraża zalecenia anty-BEPS, poszerzając je o specyficzne rozwiązania dla państw Unii Europejskiej. Unia Europejska ponownie rozważa wprowadzenie skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych jako odpowiedzi na erozję podstawy opodatkowania i przesuwanie dochodów.

⁹³ L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej: implikacje dla Polski*, Warszawa 2007, s. 260.

⁹⁴ C. Bardini, *The Ability to Pay...*, s. 2.

Unia Europejska *per se* nie posiada kompetencji podatkowych, a jedynie narzędzie do harmonizacji podatków. Zdecydowanie szersze kompetencje harmonizacyjne obejmują podatki pośrednie, a węższe podatki bezpośrednie. Tak zarysowane kompetencje unijne, zwłaszcza w zakresie nakładania podatków bezpośrednich, prowadzą do wniosku, że Unia Europejska nie ma narzędzi do stworzenia ogólnounijnego systemu podatkowego opartego na zdolności płatniczej.

Nie oznacza to jednak, że zasada zdolności płatniczej pozostaje nieobecna w porządku prawnym Unii Europejskiej. ETS jako jeden z „motorów” integracji wewnątrzunijnej wielokrotnie był zmuszony rozstrzygać transgraniczne przypadki związane ze zdolnością płatniczą podatników europejskich. Działania ETS były nakierowane na właściwe ujęcie zdolności podatnika w ramach państwa członkowskiego, nie zaś w ramach szeroko rozumianej wspólnotowej zdolności płatniczej. ETS reprodukuje więc zdolność płatniczą występującą w porządkach prawnych poszczególnych państw, a nie tworzy jej nowe, unijne ujęcie. Wyroki ETS dotyczyły przedmiotowo głównie zasady subiektywnego i obiektywnego unettowienia dochodu, a podmiotowo obejmowały zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Orzekając, ETS opierał się na podstawowych swobodach rynku wewnętrznego. Uznanie przez ETS zdolności płatniczej jest dużym osiągnięciem, ale rodzi też wiele praktycznych i trudnych do rozwiązania problemów, np. niewystarczające ujęcie warunków osobistych i rodzinnych podatnika czy odwrotnie, nadmiarowe ujęcie tej zdolności skutkujące niewłaściwym wykorzystaniem różnych systemów podatkowych państw członkowskich.

KONSTRUKCJA ZASADY ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W POLSCE

4.1. Wprowadzenie

Zasada zdolności płatniczej nie jest obca polskiemu orzecznictwu konstytucyjnemu oraz doktrynie, które od wielu lat budowały jej podwaliny. Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się na temat zasady zdolności płatniczej, stwierdził, że przejawem sprawiedliwości podatkowej jest „równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatnika”¹. Tak sformułowana definicja wskazuje, że zasada zdolności płatniczej jest elementem szerszego pojęcia, jakim jest sprawiedliwość podatkowa. Kluczem do zrozumienia zasady zdolności płatniczej jest zasada równości, w zgodzie z którą ustawodawca obowiązany jest rozkładać ciężar podatkowy proporcjonalnie do możliwości jego poniesienia przez podatnika. Istotną rolę mogą mieć do odegrania również konstytucyjne prawa i wolności².

Zasada zdolności płatniczej w porządkach normatywnych, w których nie jest ona wyrażona w ustawie zasadniczej *expressis verbis*, może wynikać wyłącznie z zasady równości albo z zasady równości oraz towarzyszących jej określonych konstytucyjnych praw i wolności (czy, upraszczając, praw podmiotowych). Stąd w pierwszych podrozdziałach będzie weryfikowana pierwsza teza pracy o normatywności zasady zdolności płatniczej w polskim porządku prawnym (podrozdz. 4.2., 4.3., 4.4. i 4.5.). Podrozdział 4.2. zostanie poświęcony art. 84 Konstytucji RP jako szczególnej regulacji ustanawiającej wspólnie z art. 217 Konstytucji RP reguły władztwa daninowego. Po pierwsze omówiona zostanie zasada powszechności uregulowana w art. 84 Konstytucji RP, jej relacja do zasady równości i zasady zdolności płatniczej. Po drugie zostanie podjęta próba odpowiedzi na pytanie, czy

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 22.

² A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 24–25.

i jaką rolę odgrywa art. 84 Konstytucji RP względem zasady zdolności płatniczej w Polsce. W tym podrozdziale zostanie zweryfikowana również druga teza pracy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej ma dwa wymiary: sensu *largo* i sensu *stricto*. Zasada zdolności płatniczej sensu *largo* zakłada, że każdy podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności płatniczej, tj. ekonomicznych źródeł opodatkowania. Zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* nakazuje zaś indywidualizację ponoszenia ciężarów podatkowych.

Następnie przedstawione zostanie znaczenie zasady równości dla zasady zdolności płatniczej (podrozdz. 4.3.). W sposób szczegółowy zostanie omówiona charakterystyka zasady równości wywodzonej z art. 32 Konstytucji RP (równość w ujęciu poziomym) oraz art. 2 Konstytucji RP (równość w ujęciu pionowym). Rozwazce zostanie poddana obligatoryjność implementacji zasady równości, w szczególności tej w ujęciu pionowym. Przedmiotem analizy będzie również kwestia charakteru formalnego i materialnego poszczególnych ujęć zasady równości. Weryfikacji podlegać będzie więc teza trzecia w części dotyczącej możliwości oparcia zasady zdolności płatniczej na zasadzie równości.

W dalszej części pracy refleksji zostanie poddane, w jaki sposób prawa podmiotowe wynikające z art. 18, 20, 21, 22, 30, 64 i 71 Konstytucji RP mogą współkształtować pojęcie zdolności płatniczej (podrozdz. 4.4.). Następnie omówiony zostanie charakter zasady równości niestanowiącej samoistnego prawa podmiotowego oraz rola testu proporcjonalności w kształtowaniu regulacji podatkowych. Weryfikacji podlegać będzie więc teza trzecia w części dotyczącej możliwości oparcia zasady zdolności płatniczej na prawach podmiotowych obok zasady równości.

Podsumowując rozważania dotyczące normatywności zasady zdolności płatniczej, zostaną poddane refleksji wady i zalety konstrukcji wzorca normatywnego zasady zdolności płatniczej wyłącznie na podstawie zasady równości albo także na podstawie niektórych konstytucyjnych praw podmiotowych (podrozdz. 4.5.). We wnioskach weryfikacji podlegać będzie więc teza trzecia w części dotyczącej możliwości oparcia zasady zdolności płatniczej na zasadzie równości jako najwłaściwszym wzorcu rozkładu ciężaru podatkowego.

Następnie ustalony zostanie zakres zastosowania zasady zdolności płatniczej (podrozdz. 4.6.). Jest ona miarą rozkładu ciężaru podatkowego, więc może być stosowana jedynie względem norm nakładających ten ciężar. Celem tego zostanie poczynione rozróżnienie na cele fiskalne oraz pozafiskalne opodatkowania oraz skutki (efekty) opodatkowania. Weryfikacji podlegać będzie czwarta teza pracy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej znajduje zastosowanie do norm nakładających obciążenia fiskalne.

Kolejno dowodzeniu podlegać będzie teza piąta, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* może być wyrażona jedynie przez podatki bezpo-

średnie, a zasada zdolności płatniczej sensu *largo* może zostać wyrażona przez podatki pośrednie i bezpośrednie (podrozdz. 4.7.). Następnie zostanie wykazana szósta teza dotycząca względnej swobody ustawodawcy podatkowego w ramach indywidualizacji zdolności płatniczej, tj. swobody doboru narzędzi umożliwiających uwzględnienie zasady zdolności płatniczej sensu *stricto*. Ponadto dowiedzione zostanie, że ustawodawca obowiązany jest uwzględnić zasadę zdolności płatniczej w ramach systemu podatkowego wyłącznie wówczas, gdy nie zostanie ona uwzględniona w ramach ustawodawstwa pozapodatkowego (podrozdz. 4.8.). Na koniec zostanie dowiedziona siódma teza, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej oznacza również nakaz uwzględniania całościowego ciężaru podatkowego nałożonego na jednostkę, który musi odpowiadać jej zdolności płatniczej (podrozdz. 4.9.).

4.2. Zasada powszechności opodatkowania a zasada zdolności płatniczej w świetle art. 84 Konstytucji RP

Tytuł niniejszego podrozdziału nieprzypadkowo odnosi się do art. 84 Konstytucji RP. Bezpośrednie odwołanie do przepisu konstytucyjnego wynika z tego, że ma on charakter bardzo pojemny – wyraża zasadę powszechności opodatkowania, w sposób szczególny wiąże ją z zasadą zdolności płatniczej oraz ustanawia w powiązaniu z art. 217 Konstytucji RP gwarancję wyłączności ustawowej nakładania obciążeń podatkowych. W niniejszym podrozdziale na wstępie zostanie zdefiniowane pojęcie powszechności opodatkowania. Zostanie również omówione jego szersze – często przywoływane przez doktrynę – rozumienie oraz węższe, które wynika z treści art. 84 Konstytucji RP. Następnie zostanie poddana analizie relacja powszechności opodatkowania do zasady równości i zasady zdolności podatkowej. Na koniec rozważone zostanie, jaką rolę odgrywa art. 84 Konstytucji RP w kształtowaniu zasady zdolności płatniczej.

W doktrynie podkreśla się, że art. 84 Konstytucji RP wyraża zasadę powszechności w rozumieniu podmiotowym i przedmiotowym. Wskazuje się, że powszechność w rozumieniu podmiotowym oznacza, że każdy powinien uczestniczyć w pokrywaniu wydatków publicznych. Powszechność w rozumieniu przedmiotowym nakazuje opodatkowanie wszystkich dochodów (zysków) niezależnie od ich pochodzenia czy też wyczerpująco objąć obowiązkiem podatkowym pewne zdarzenia gospodarcze³.

³ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 19–20; J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania...*, s. 98.

Powyższe rozumienie zasady powszechności opodatkowania w ujęciu podmiotowym może wzmacniać literalne brzmienie art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Skoro każdy jest obowiązany ponosić ciężary podatkowe, to ustawodawca powinien kształtować ustawy podatkowe w taki sposób, aby każdy miał wkład w dobro wspólne, nie zaś tylko wybrana grupa obywateli. Nie można jednak podzielić tak daleko posuniętej interpretacji art. 84 Konstytucji RP ograniczającej władztwo podatkowe ustawodawcy w zakresie podmiotowym, choć uznaję ją za istotny argument wzmacniający doktrynalny ideał powszechności opodatkowania w ujęciu podmiotowym.

Powszechność w rozumieniu podmiotowym jest bowiem ograniczona w zasadniczy sposób przez gwarancyjny charakter art. 84 Konstytucji RP. Każdy podatnik obowiązany jest do ponoszenia jedynie tych ciężarów podatkowych, które zostały nałożone na niego w drodze ustawy. Tym samym postulat powszechności w rozumieniu podmiotowym z jednej strony ma charakter postulatu doktrynalnego, zgodnie z którym zalecane jest nakładanie na wszystkich podatników ciężaru podatkowego. W tym rozumieniu zasada powszechności opodatkowania wyraża sprzeciw wobec przywilejów podatkowych, mając korzenie historyczne w przywilejach stanowych. Jest również istotną dyrektywą interpretacyjną nakazującą wykładnię zawężającą przywileje podatkowe. Zgodnie z trwałą już linią orzecniczą sądów administracyjnych wszelkie przywileje podatkowe należy traktować zawężająco jako wyjątki od zasady sprawiedliwości opodatkowania, w tym właśnie powszechności opodatkowania. Oznacza to, że ich zastosowanie nie może odbywać się według wykładni rozszerzającej, systemowej czy też celowościowej⁴. Równocześnie jednak Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że z tego artykułu nie może wynikać domniemanie istnienia obowiązku podatkowego, jeśli nie wynika on wprost z ustawy. Trybunał podkreślił, że zakaz rozszerzającej wykładni dotyczy nie tylko interpretacji wyjątków, ale także przepisów nakładających obowiązek płacenia danin publicznych⁵. Z drugiej strony zakres normatywny przepisu wskazuje na obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego jedynie przez tych podatników, na których nałożono taki obowiązek w drodze ustawy. Tak sformułowana zasada powszechności opodatkowania wskazuje, że ustawodawca podatkowy cieszy się dużą swobodą w zakresie nakładania obciążeń podatkowych zgodnie z art. 217 Konstytucji RP. Swoboda ta jednak działa także w stronę przeciwną – ustawodawca konstytucyjny nie nakłada na ustawodawcę podatkowego ograniczeń w kształtowaniu

⁴ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 12 czerwca 1992 r., SA/Po 596/92, Głosa 1995, nr 3, s. 9. Wyrok był początkiem trwałej linii orzecniczej.

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 grudnia 2009 r., sygn. K 7/08, OTK ZU nr 11A/2009, poz. 166.

podmiotu opodatkowania. Słowo „każdy” odnosi się do zarówno do ludzi (bez względu na obywatelstwo), jak i osób prawnych czy też jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej⁶.

Otwartą kwestią pozostaje rola art. 84 Konstytucji RP w kontekście zjawiska unikania opodatkowania – czy można go traktować jako szeroką klauzulę generalną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania, czy wręcz przeciwnie? Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, a w szczególności orzeczenie dotyczące klauzuli abuzywnej, wskazywałoby, że Trybunał stanął na tym drugim stanowisku. W tej sprawie zdanie odrębne wyraziło czterech sędziów Trybunału, kojarząc klauzulę obejścia prawa właśnie z art. 84 Konstytucji RP, z czym co do zasady należy się zgodzić⁷. Obejście obowiązku podatkowego zaprzecza bowiem powszechności opodatkowania zarówno w jej szerszym rozumieniu (doktrynalnym), jak i węższym. Nieopodatkowanie czynności o tożsamej treści ekonomicznej należy uznać za sprzeczne z zasadą powszechności opodatkowania. Niemniej w związku ze wspomnianym wcześniej orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przybrała obecnie rozbudowaną formułę, co wynika z próby sprostania wymogom postawionym przez orzecznictwo trybunalskie. Należy jednak podać w wątpliwość, czy rozbudowa przepisu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pozwoli zmniejszyć nagromadzenie wątpliwości i niejasności interpretacyjnych, a nie je powiększy. Często bowiem regulacje mające doprecyzowywać i ograniczać nieostrość klauzuli zawierają kolejne określenia nieostre. Nie jest to jednak rezultat nieudanych zabiegów legislacyjnych ustawodawcy podatkowego, ale wynik samej natury klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Stąd najkorzystniejszym rozwiązaniem byłoby pozostanie przy zwięzłej formule klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zaś formę gwarancyjną dla podatnika powinno pełnić orzecznictwo sądów administracyjnych.

Przedmiotowe ujęcie zasady zdolności płatniczej budzi większe kontrowersje. Te zaczynają się już na poziomie definicyjnym, gdzie niektórzy wskazują, że dotyczy ono nie tylko nakazu wyczerpującego opodatkowania określonego katalogu zdarzeń gospodarczych, ale też przestrzegania zasady zdolności płatniczej⁸. Z takim poglądem nie sposób się zgodzić, ponieważ pojęcia zasady powszechności opodatkowania (zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i przedmiotowym) oraz zasady zdolności płatniczej nie mają charakteru tożsamego. Pojęcie zdolności płatniczej odnosi się bowiem do rozkładu ciężaru podatkowego, pojęcie powszechności

⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK ZU nr 5A/2004, poz. 41.

⁸ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada...*, s. 99.

opodatkowania w ujęciu przedmiotowym do zakresu zdarzeń gospodarczych, na które nakłada się ten ciężar. Tym samym powszechność w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym odpowiada na pytanie, kto i od czego ma zapłacić podatek, zaś pojęcie zdolności płatniczej odnosi się do jego wysokości. Oznacza to, że przywilej podatkowy w postaci zwolnienia może być zarówno odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, jak i zasady zdolności płatniczej. Będzie to wynikać jednak z różnych przyczyn: w pierwszym wypadku w związku ze zwolnieniem podmiotu lub przedmiotu spod opodatkowania, w drugim w związku z likwidacją obciążania podatkowego. Oczywiście powyższa prawidłowość może mieć wiele bardziej rozbudowaną formułę: np. inne rozłożenie ciężaru podatkowego w podatku dochodowym przez rozszerzanie lub zawężanie katalogu kosztów uzyskania przychodu, a więc i operowanie na podmiocie oraz przedmiocie opodatkowania. W związku z tym w żadnym wypadku zdolność płatnicza nie może być tożsama z pojęciem powszechności w ujęciu przedmiotowym. Niektóre poglądy idą nawet dalej, stawiając tezę, że powszechności opodatkowania „nie przeczą ulgi i zwolnienia podatkowe, gdyż powszechność należy łączyć z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika”⁹. W ten sposób czyni się zdolność płatniczą elementem zarówno podmiotowego, jak i przedmiotowego rozumienia powszechności opodatkowania. Z tak sformułowanym poglądem nie można się zgodzić. Ulgi i zwolnienia podatkowe będą miały za każdym razem charakter odstępstwa od zasady powszechności, ale odstępstwo to może wynikać z wymogów poprawności rozkładu ciężaru podatkowego, pozostając w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej. Zasada zdolności płatniczej może więc korygować wymogi powszechności opodatkowania¹⁰.

Niemniej warto zwrócić uwagę na zbieżność w rozumieniu zasady powszechności w ujęciu przedmiotowym oraz poziomego ujęcia zasady równości. Ich treść jest w pewnym stopniu zbieżna lub wzajemnie uzupełniająca się, jeśli oprzemy je na przesłance, jaką jest cecha istotna (formalne rozumienie zasady równości w ujęciu poziomym). Podatek bowiem powinien zostać nałożony na wszystkie sytuacje gospodarcze o tej samej cesze relewantnej.

Podobnie problematyczne są niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego, w ramach których trudno jest ustalić, czy Trybunał rozróżnia powyższe pojęcia. W jednym z wyroków stwierdził, że „łączne opodatkowanie dochodów przez małżonków nie stanowi wyjątku od znajdującej odzwierciedlenie w powszechno-

⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2001, s. 35; Por. także: R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, w: red. M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 559 i n.

¹⁰ Por. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 78–80.

ści opodatkowania (art. 84 Konstytucji) zasady sprawiedliwości podatkowej, lecz jej konsekwencję, za czym przemawia ciężący na ustawodawcy obowiązek oparty na art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji¹¹. Wydaje się, że bardziej poprawnym byłoby stwierdzenie, że łączne opodatkowanie małżonków nie narusza zasady zdolności płatniczej wynikającej z zasady sprawiedliwości podatkowej uregulowanej w art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP¹². Zasada powszechności opodatkowania uregulowana jest w art. 84 Konstytucji i jest częścią składową pojęcia sprawiedliwości podatkowej (a nie na odwrót). Tak samo elementem pojęcia sprawiedliwości podatkowej jest nakładanie podatków w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej. Odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania może być zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej, gdy jest uzasadnione przez wymogi zasady zdolności płatniczej.

Powyższe uwagi mają charakter *stricte* terminologiczny. Ze wszystkich przytoczonych stanowisk wynika przekonanie o konieczności korekty zasady powszechności opodatkowania poprzez zasadę zdolności płatniczej. Być może źródło tych nieścisłości pojęciowych leży w długoletniej tradycji powiązania zasady zdolności płatniczej z zasadą powszechności opodatkowania zarówno w zakresie łączenia tych norm konstytucyjnych w jednym przepisie w różnych państwach, jak i w zakresie stawiania zasady zdolności płatniczej i powszechności opodatkowania obok siebie jako elementów sprawiedliwości podatkowej.

W dalszej kolejności należy postawić pytanie, czy z zakresu normowania art. 84 Konstytucji RP można wyinterpretować normę odnoszącą się do powszechności w rozumieniu przedmiotowym. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Przez sformułowanie „każdy” ustawodawca konstytucyjny w sposób wyraźny odnosi się do pojęcia powszechności w rozumieniu podmiotowym. Tymczasem w przepisie brakuje podobnego określenia w odniesieniu do ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Co więcej, zakres nakładanych ciężarów podatkowych jest ograniczany jedynie do tych, które zostały nałożone w drodze ustawy. Ustęp przepisu tworzący gwarancje wyłączności ustawowej należałoby rozpatrywać łącznie z art. 217 Konstytucji RP. Trafnie się jednak wskazuje, że rzeczony przepis ma w przeważającej mierze charakter for-

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 r. sygn. akt K 8/03, OTK ZU nr 5A/2004, poz. 37.

¹² Osobną kwestią jest odpowiedź na pytanie, czy iloraz małżeński wynika z zaleceń zdolności płatniczej, czy też bardziej zasady ochrony rodziny i małżeństwa. Wydaje się, że zależy to od przyjętej konstrukcji zasady zdolności płatniczej opartej wyłącznie na zasadzie równości albo też opartej obok zasady równości także na prawach podmiotowych.

malny, ponieważ stawia wymogi natury legislacyjno-proceduralnej¹³. Oznacza to, że przepis nie stawia ustawodawcy podatkowemu wymagań materialnych, a więc i nie nakazuje uchwalenia ustaw podatkowych w zgodzie z zasadą powszechności opodatkowania w ujęciu przedmiotowym¹⁴. Tym samym należy skonstatować, że zasada powszechności w ujęciu przedmiotowym jest jedynie postulowanym przez doktrynę ideałem opodatkowania kierowanym do ustawodawcy podatkowego, który jednak względnie swobodnie może z tego ideału zrezygnować. Podobne spostrzeżenia poczynił Trybunał Konstytucyjny, zauważając, że ustawa zasadnicza nie wprowadza zasady powszechności opodatkowania w wymiarze przedmiotowym. Prawodawca ma mieć swobodę we wskazywaniu przedmiotu opodatkowania np. poprzez nieobjęcie jakiejś kategorii dochodu opodatkowaniem. Wyłączenie spod opodatkowania jednak, zgodnie z zasadą równości, musi dotyczyć podmiotów legitymujących się tą samą cechą istotną¹⁵.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że jak wskazano wcześniej, zasada powszechności w ujęciu przedmiotowym jest w pewnym zakresie zbieżna lub też uzupełniana przez zasadę równości w ujęciu przedmiotowym (więcej *vide* podrozdział 4.3.). Czym innym jest jednak koncepcja powszechności opodatkowania w ujęciu przedmiotowym (w rozumieniu doktrynalnym), tj. postulat opodatkowania wszystkich kategorii gospodarczych, a czym innym jest opodatkowanie kategorii gospodarczych ujętych według odpowiedniego klucza wybranego przez ustawodawcę, tj. cechy istotnej (zasada równości w ujęciu poziomym).

Na koniec rozważań definicyjnych warto zgłębić relację między powszechnością opodatkowania a równością. Na poziomie najbardziej podstawowym można mówić o równości wobec prawa podatkowego, to jest równości w jego stosowaniu oraz równości w prawie podatkowym, tj. stanowieniu takiego prawa, które nie ma charakteru dyskryminującego czy uprzywilejowującego¹⁶. Niektórzy wskazują, że zasada powszechności opodatkowania związana jest z tym pierwszym rozumieniem równości, a więc równością wobec prawa¹⁷. Powszechność była bowiem historycznie związana z walką z przywilejami, które przybierały różnorodny charakter, m.in. przynależności klasowej, zasług dla państwa, stanu majątkowego,

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*. w: red. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius: księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 214.

¹⁴ Por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny...*, s. 81.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

¹⁶ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 28.

¹⁷ A. Leszczyńska, *Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 2, s. 45.

zajmowanego stanowiska, pełnionej funkcji, statusu prawnego¹⁸. Tym samym dążenie do powszechności opodatkowania było walką o równość w prawie, a więc likwidację różnorodnych przywilejów. Stosowanie przywilejów podatkowych co do zasady spełniało bowiem kryterium równości wobec prawa, ponieważ każdy kto wpisywał się w wyznaczony przez ustawodawcę podatkowego prawnopodatkowy stan faktyczny, mógł z tych przywilejów skorzystać.

Zgodnie z preambułą Konstytucji RP „my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej” jesteśmy „równi w prawach i w powinnościach wobec dobra wspólnego – Polski”. Tym samym wypełnianie konstytucyjnie nałożonych obowiązków ustawodawca trwale powiązał z art. 1 Konstytucji RP, tj. z działaniem na rzecz Rzeczypospolitej Polski jako dobra wspólnego wszystkich obywateli. Takie ujęcie podatku jako obowiązku wzmacnia rozumienie podatku jako świadczenia ogólnego, nieodpłatnego i przymusowego – opartego na zasadzie zdolności płatniczej, a nie ekwiwalentności. Podatek nie jest bowiem ceną za usługi świadczone ze strony państwa, a powszechną daniną na rzecz dobra wspólnego¹⁹. Sformułowanie „my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej” jest generalnym wyrazem wywiązywania się z powinności wobec dobra wspólnego, którego uszczegółowianiem jest zasada powszechności opodatkowania wyrażona w art. 84 Konstytucji RP.

Z powyższego ustępu wynika swoiste powiązanie powszechności obowiązku podatkowego z zasadą zdolności płatniczej. Nieprzypadkowo w wielu konstytucjach jest on *expressis verbis* łączony w jednym przepisie. Jedynie tytułem przypomnienia np. zgodnie z art. 31 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii „wszyscy wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych zgodnie ze swoimi możliwościami za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego inspirowanego przez zasady równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybrać rozmiarów konfiskaty”. Podobnie prezentowały się przepisy w innych państwach, które zdecydowały się wprost uregulować zasadę zdolności płatniczej w ustawach zasadniczych. Tym samym powszechność obowiązku podatkowego jest miarkowana przez zasadę zdolności płatniczej, która ma określać wysokość zobowiązania podatkowego podatnika. Rozwadze należy więc poddać, czy w Polsce, podobnie jak w niektórych porządkach państw obcych, zasada zdolności płatniczej wynika z tego samego przepisu, co zasada powszechności opodatkowania (w Polsce więc art. 84 Konstytucji RP)?

W doktrynie wyraża się pogląd, że obowiązek ponoszenia podatku został ujęty w art. 84 Konstytucji RP w sposób bardzo formalny, nie uwzględniając zdolności

¹⁸ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 42.

¹⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 19; J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności...*, s. 85.

płatniczej podatnika²⁰. Z tą tezą można zgodzić się jedynie częściowo – zasada zdolności płatniczej z pewnością nie została wyrażona w tym artykule *expressis verbis* ani też w całości. Regulacja ta jest jednak elementem pojęcia zasady zdolności płatniczej. Nie bez powodu jest on przywoływany jako wzorzec kontroli konstytucyjnej w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego dotyczących zdolności płatniczej łącznie z art. 2 Konstytucji RP²¹.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Podatek należy zaliczyć do kategorii świadczeń publicznych – wskazują na to zarówno poglądy doktryny²², jak i praktyka ustawodawcy zwykłego. Zgodnie z art. 6 OP podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej. Dla refleksji nad pojęciem zdolności płatniczej najistotniejsze wydaje się sformułowanie „ponoszenie świadczeń” (publicznych), do których zaliczają się podatki. Pierwsze dwie pozycje w słowniku języka polskiego definiują słowo „ponosić” jako „niosąc, dźwigając kogoś, coś, pójść dokądś” oraz „zostać obciążonym, obciążonym czymś”. Z kolei zgodnie z definicją świadczenie to „obowiązek wykonania lub przekazania czegoś na czyjąś rzecz” czy też „to, co jest z tytułu takich zobowiązań wykonywane lub przekazywane”²³ – to pierwsze znaczenie wydaje się właściwsze, ponieważ kładzie nacisk na aktywność, a nie jej produkt. Tym samym ponosić świadczenie to nic innego, jak dźwigać obowiązek wykonania lub przekazania czegoś na czyjąś rzecz czy też być obciążonym tym obowiązkiem.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że państwo nie może nałożyć na obywatela ciężaru, którego nie byłby on w stanie udźwignąć, a więc ciężar ten musi być zindywidualizowany²⁴. Do tej samej konkluzji prowadzi również proste rozumowanie, że racjonalnie działający prawodawca nie nałożyłby na podatnika obowiązku, z którego ten nie może się wywiązać. Nakładanie obowiązku niemożliwego do wykonania nie ma bowiem żadnego sensu. Tę prostą prawdę dostrzegli już rzymscy prawnicy, twierdząc, że *impossibilium nulla obligatio est*. Również nauka niemieckiego prawa podatkowego zauważa, że uzasadnie-

²⁰ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności...*, s. 92.

²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015.

²² A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polski*, w: red. P. Lewkowicz, J. Stankiewicz, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 138.

²³ *Słownik Języka Polskiego* PWN...

²⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU nr 2A/2002, poz. 13.

nie zdolności płatniczej leży w prostych mądrościach życiowych (*Klugheitsregel*)²⁵. W doktrynie wskazuje się również trafnie na szczególną więź wzajemnej lojalności między podatnikiem a państwem. Ten pierwszy obowiązany jest do zapłaty podatku, to drugie zaś do nakładania ciężarów podatkowych nieprowadzących do degradacji majątkowej podatnika (w szczególności niemożliwych do poniesienia)²⁶.

Doktryna wskazuje na takie rozumienie tego przepisu w relacji z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy²⁷. Podkreśla się odrębność pojęć „nakładania” i „określenia” podatków i innych danin publicznych. „Określanie” elementów daniny publicznej odnosi się bowiem do techniki podatkowej i jest pojęciem formalnoprawnym związanym z wymogiem wyłączności ustawy podatkowej. „Nakładanie” ma się zaś odnosić do pojmowania podatków i danin publicznych na gruncie art. 84 Konstytucji RP jako koniecznych dla utrzymania państwa. W tym rozumieniu podatek można nałożyć jedynie na podmiot, który jest w stanie go ponieść, tj. udźwignąć²⁸. Wydaje się, że przeciwko tak szerokiej interpretacji art. 217 Konstytucji RP wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w jednym z ostatnich orzeczeń, stając na stanowisku, że rozpatrywany samoistnie nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczyłyby treść i kierunki przyjmowanych rozwiązań. Rozpatrywany zaś łącznie z art. 84 Konstytucji RP pozwala odkodować zasadę władztwa podatkowego, według której to państwo ma prawo do nakładania obciążeń podatkowych celem finansowania swoich zadań²⁹.

Powyższe oznacza, że art. 84 Konstytucji RP odnosi się bezpośrednio do efektu obciążającego podatku (*vide* podrozdział 4.6.). Ustawodawca konstytucyjny jest więc świadom, że nakłada na podatnika ciężar. Zarówno przeprowadzona wcześniej wykładania, jak i poglądy wyrażane w doktrynie i orzecznictwie wskazują na to, że zgodnie art. 84 Konstytucji RP (w związku z art. 217 Konstytucji RP) rozkład tego ciężaru nie może być dowolny. Podatnik musi być w stanie go udźwignąć. Oznacza to, że w samym artykule 84 Konstytucji RP ustawodawca konstytucyjny

²⁵ K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral...*, t. 366, s. 19; K. Walzer, *Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, „Steuer und Wirtschaft” 1986, nr 63, s. 209.

²⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 108.

²⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 217.

²⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU nr 2A/2002, poz. 13.

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113. Por. także Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. akt 33/01, OTK Z.U. 2002/4A, poz. 44.

stawia materialną granicę dla obciążenia podatkowego. Z pewnością jednak sama regulacja z art. 84 Konstytucji RP nie konstytuuje zasady zdolności płatniczej. Jak zostało ustalone wyżej, ustawodawca bowiem może nałożyć jedynie taki ciężar podatkowy, jaki podatnik jest w stanie ponieść. W art. 84 Konstytucji RP brakuje jednak miary rozkładu ciężaru, którą jest tradycyjnie zasada równości (i ewentualnie konstytucyjne prawa podmiotowe). Art. 84 Konstytucji RP jest więc komponentem zasady zdolności płatniczej, ale nie wyraża jej w pełni. W ten sposób częściowo pozytywnej weryfikacji podlega pierwsza teza pracy zakładająca charakter normatywny zasady zdolności płatniczej w zakresie, w jakim art. 84 Konstytucji RP jest jej składową.

Trybunał Konstytucyjny również wskazał, że z art. 84 Konstytucji RP wynika konieczność takiego ukształtowania prawnopodatkowego stanu faktycznego, aby bezpośrednio lub pośrednio wskazywał na istnienie źródła ekonomicznego, z którego może nastąpić zaspokojenie obowiązku podatkowego³⁰. Powyższe przypomina wcześniej przywołane rozumienie absolutnego wymiaru zasady zdolności płatniczej przedstawione przez hiszpański Trybunał Konstytucyjny, zgodnie z którym z zasady zdolności płatniczej, ale i wymogów logiki wynika obowiązek poszukiwania bogactwa tam, gdzie się znajduje³¹. Typowo źródłami ekonomicznymi opodatkowania jest: przychód, dochód, majątek i konsumpcja. Pozwalają one kwantyfikować podstawę opodatkowania w sposób, który wiąże ją z wartościami ekonomicznymi znajdującymi się po stronie podatnika.

Nakładanie obowiązku podatkowego tylko na takie prawnopodatkowe stany faktyczne, które wskazują na istnienie źródła ekonomicznego, jest również logiczną konsekwencją obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Określenie prawnopodatkowego stanu faktycznego poprzez parametry, które nie wskazywałyby na istnienie źródła ekonomicznego, uniemożliwiłoby nawiązanie do zdolności płatniczej podatnika. W sposób oczywisty czyniłoby podatek nieefektywnym, ponieważ nie każdy na kogo nałożono obowiązek jego zapłaty byłby w stanie się z tego obowiązku wywiązać. Oznacza to, że pozytywnej weryfikacji podlega pierwsza część drugiej tezy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej sensu *largo* zakłada, że każdy podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności płatniczej, tj. ekonomicznych źródeł opodatkowania.

Na koniec warto się odnieść do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w którym jednoznacznie wskazuje on, że z art. 84 Konstytucji RP wynika zasada spra-

³⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU nr 2A/2002, poz. 13.

³¹ Wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z 20 lipca 1981 r. opublikowany w zbiorze urzędowym BOE 27/1981.

wiedliwości podatkowej³². Takie stwierdzenie jest jednak pewnym uproszczeniem. Sprawiedliwość podatkowa w doktrynie jest wiązana z powszechnością opodatkowania oraz zasadą zdolności płatniczej (opartą na zasadzie równości). Warstwa normatywna art. 84 Konstytucji RP bezsprzecznie wyraża zasadę powszechności opodatkowania i, jak wskazano wcześniej, współkonstruuje zasadę zdolności płatniczej. Nie sposób się jednak doszukać w art. 84 Konstytucji RP reguły rozkładu ciężaru podatkowego. Stąd dokładniej byłoby powiedzieć, że art. 84 Konstytucji RP współtworzy zasadę sprawiedliwości podatkowej przez ustanowienie zasady powszechności opodatkowania oraz współtworzenie zasady zdolności płatniczej. Współtworzenie zasady zdolności płatniczej odnosi się do faktu, że ustawodawca może nałożyć na podatnika jedynie taki ciężar, jaki jest on w stanie ponieść, co oznacza konieczność jego indywidualizacji. Pozytywnie weryfikuje to drugą część drugiej tezy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* nakazuje indywidualizację ponoszenia ciężarów podatkowych. Sposób indywidualizacji rozkładu ciężaru podatkowego jest w dużej mierze zależny od przyjętej koncepcji zasady zdolności płatniczej: oparciu jej wyłącznie na zasadzie równości albo oparciu jej także na prawach podmiotowych.

4.3. Zasada równości

Przywołane wcześniej orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i poglądy doktryny wskazują, że zasada zdolności płatniczej jest ściśle związana z zasadą równości. Zasada zdolności płatniczej wyraża się w indywidualizacji rozkładu ciężaru podatkowego. Odpowiada więc na pytanie: kogo i w jakiej wysokości obciążyć ciężarem podatkowym? Prawnokonstytucyjna odpowiedź na te pytania znajduje się w art. 2 i 32 Konstytucji RP. W tym rozdziale omówione zostaną uwarunkowania przypisywania ciężaru podatkowego w świetle zasady równości wyrażonej w art. 2 i 32 Konstytucji RP. Rozwadze zostanie poddany charakter zasady równości w Polsce, tj. to, czy przybiera ona charakter formalny, czy materialny?

Jak wcześniej wskazano, w Niemczech zasada zdolności płatniczej opiera się na dwóch teoriach: G. Leibholza i D. Birka. Teoria Leibholza wskazuje, że równość ma charakter formalny, a różnicowanie jest oparte na cechach relewantnych (*sachlicher Grund*). Według teorii D. Birka zasada równości ma charakter materialny i jest narzędziem rozkładu ciężaru podatkowego. Ustawodawca ma bardzo ograniczony zakres działania w przypadku sprawiedliwości poziomej – osoby o tej samej zdolności podatkowej powinny zostać opodatkowane tak samo, chyba że

³² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

przemawia za tym ważna wartość konstytucyjna. W zakresie sprawiedliwości pionowej ustawodawca ma większą swobodę w doborze wskaźnika zdolności płatniczej i taryfy podatkowej.

W polskiej doktrynie wskazuje się, że zasada równości jest trwale związana z pojęciem sprawiedliwości poziomej i pionowej. Sprawiedliwość pozioma jest konkretyzowana przez zasadę powszechności i zasadę równomierności (równości)³³. Podobne rozróżnienie przyjmuje orzecznictwo trybunalskie, dlatego będzie ono kluczem do dalszych rozważań. Zasada powszechności opodatkowania została już omówiona w poprzednim podrozdziale, zaś zasada równości (równomierności) i jej powiązanie z zasadą zdolności płatniczej będzie przedmiotem tego podrozdziału. Zasada równości w ujęciu pionowym będzie analizowana w drugiej kolejności.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP „wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Ponadto, zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, „nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny”. Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Relacja między art. 2 a art. 32 Konstytucji RP ma charakter istotny, ponieważ zakres regulacyjny tych przepisów jest częściowo zbieżny. Treść zasady sprawiedliwości społecznej ma charakter bardziej ogólny i zdecydowanie bogatszy od zasady równości. Wskazuje się, że poza normą nakazującą równe traktowanie podmiotów równych oraz normą zakazującą (czy też dopuszczającą zakaz) równego traktowania podmiotów nierównych wyznacza wiele innych obowiązków o charakterze materialnym z zakresu m.in. solidarności społecznej i bezpieczeństwa socjalnego. Obowiązek formalny wiążący się z zasadą równego traktowania w ujęciu poziomym nakłada się w art. 2 i 32 Konstytucji RP. Zasada sprawiedliwości jako bogatsza w treści jest więc normą o charakterze bardziej ogólnym niż zasada równości wyrażona w art. 32 Konstytucji RP. Stąd podług paremii *lex specialis derogat legi generali* właściwym wzorcem konstytucyjnym dla badania zasady równości w ujęciu poziomym jest art. 32 Konstytucji RP. Tym samym powołanie zasady sprawiedliwości społecznej jako wzorca kontroli oznacza wykluczenie z zakresu kontroli zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP³⁴.

³³ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 27.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.

Według utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty prawa posiadające tę samą cechę istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, tj. według jednako-
wej miary bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących³⁵. Ustawodawca ma swobodę określania cech relewantnych, według których dokonuje powyższej klasyfikacji i różnicuje sytuację prawną poszczególnych adresatów³⁶. Tak rozumiany nakaz formalny wynikający z zasady równości nazywany jest w doktrynie równomiernością (równością) opodatkowania w ujęciu poziomym³⁷.

Nie każde odstępstwo od tak określonej zasady równości oznacza dyskryminację oraz uprzywilejowanie, a w konsekwencji niezgodność z ustawą zasadniczą. Niezbędna jest ocena kryterium, które było podstawą dokonanego zróżnicowania. Po pierwsze musi ono mieć charakter istotny (relewantny), co oznacza konieczność pozostawiania w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, a także służyć realizacji tego celu i treści. Upraszczając, odstępstwo od zasady równości winno mieć charakter racjonalnie uzasadniony, a nie cechować się dowolnością³⁸. Innymi słowy wybrane przez ustawodawcę kryterium nie może mieć charakteru arbitralnego³⁹. Po drugie zróżnicowanie winno mieć charakter proporcjonalny. Oznacza to, że waga interesu w związku z którym następuje różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone wskutek nierównego traktowania⁴⁰. Po trzecie zróżnicowanie winno pozostawać w związku z wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi⁴¹ – jedną z nich jest zasada sprawiedliwości społecznej. Odstępstwo od zasady równego traktowania podmiotów podobnych będzie z większym prawdopodobieństwem zgodne z konstytucją, jeśli znajdzie uzasadnienie w zasadzie sprawiedliwości społecznej.

³⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.

³⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

³⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 245.

³⁸ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.

³⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

⁴⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

⁴¹ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 23 października 1995 r., sygn. K 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.

W przypadku odwrotnym, jeśli nie znajdzie ono podtrzymania w tej zasadzie, to zostaje uznane za dyskryminujące, a więc i niekonstytucyjne. W tym sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie⁴².

Powyższe reguły ilustrują konstytucyjne rozumienie zasady równomierności opodatkowania. Równe traktowanie na gruncie podatkowym wymaga od prawodawcy przyjęcia cechy relewantnej i traktowania podmiotów, u których występuje rzeczona cecha, równo pod kątem podatkowym. W literaturze wskazuje się, że cechą istotną rozpatruje się głównie w kontekście przedmiotu opodatkowania. Kluczowy jest tu proces powstawania i użytkowania dochodu, który przejawia się w opodatkowaniu odpowiednio: przychodu, dochodu, majątku i konsumpcji. Odpowiedni dobór przedmiotu opodatkowania – rozpoznanie podatnika faktycznego i prawnego, ma wpływ na równomierność opodatkowania i ostatecznie na rozkład ciężaru podatkowego. Dotyczy to nie tylko rozkładu ciężaru w kontekście konkretnego obciążenia podatkowego, ale i całego systemu podatkowego⁴³. Co ciekawe, w przeciwieństwie do doktryny niemieckiej dobór właściwego wskaźnika zdolności płatniczej łączony jest ze sprawiedliwością poziomą, a nie pionową. Odpowiedni dobór przedmiotu opodatkowania pociąga za sobą przypisanie mu konkretnego ciężaru podatkowego. Odstępstwo od zasady równości oznacza zróżnicowanie ciężaru podatkowego mimo posiadania tej samej cechy istotnej.

W polskiej doktrynie zauważano problematyczność formalnego rozumienia zasady równości opartego na przesłance cechy relewantnej. W. Łączkowski wskazał, że metoda ta ma charakter sztuczny, ale jest to jedyny sposób na pogodzenie zadeklarowanej w Konstytucji RP zasady równości ze społeczno-prawną rzeczywistością. Metoda ta nie prowadzi jednak do obiektywnej i rzeczywistej równości wszystkich obywateli⁴⁴. Innymi słowy zasada ta nie ma charakteru materialnego.

Rzekomy brak charakteru materialnego zasady równości w ujęciu poziomym jest problematyczny na gruncie podatkowym. Równość według cechy istotnej jest w pewnym stopniu zbieżna z powszechnością w ujęciu przedmiotowym i nie oznacza równości obciążenia podatkowego. Równość obciążenia podatkowego jest realizowana jedynie w ramach cechy relewantnej dobranej przez ustawodawcę, a nie według zdolności płatniczej. Jest to oczywista ułomność zasady równości

⁴² Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 3 września 1996 r., sygn. K 10/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 33.

⁴³ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, s. 165–170; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 35–36.

⁴⁴ W. Łączkowski, *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 2, s. 59.

w ujęciu poziomym, z którą mierzy się nie tylko polskie ustawodawstwo. Jest to swoista „cena”, którą się płaci za możliwość ustanawiania elastycznego otoczenia prawnego dla działań społeczno-gospodarczych.

Należy podać w wątpliwość *stricte* formalny charakter zasady równości w ujęciu poziomym w odniesieniu do norm nakładających obciążenie podatkowe. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przedmiotem opodatkowania mogą być tylko te zdarzenia, które wskazują generalnie i abstrakcyjnie, że podatnikowi można przypisać zdolność do poniesienia podatku. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie wystarczy, że mamy do czynienia z podmiotem posiadającym zdolność prawną. W podatkach konieczne jest odesłanie do zdarzeń, które wskazują „bezpośrednio lub pośrednio na istnienie źródła ekonomicznego, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku podatkowego”⁴⁵. W innym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „obciążenie podatkiem winno być ustanowione na poziomie umożliwiającym poniesienie tego ciężaru. [...] Konieczne jest bowiem wskazanie takiego miernika, według którego ustawodawca będzie mógł dokonać równomiernego rozdzielenia ciężarów podatkowych”⁴⁶.

Podobne stanowisko zajęła T. Dębowska-Romanowska, wskazując, że część pierwsza art. 217 Konstytucji RP („nakładanie podatków i innych danin publicznych”) nawiązuje do pojęcia ekonomicznego źródła podatku, którego istnienie pozwala domniemywać, że podatnik jest w stanie ponieść nałożony na niego ciężar podatkowy. Nakładanie podatków winno uwzględniać cechy kategoryjne podmiotów, po których poznaje się ich zdolność do poniesienia podatku⁴⁷. Tak samo wskazywał A. Gomułowicz, twierdząc, że przedmiot opodatkowania i źródło podatku winny odzwierciedlać zdolność płatniczą podatnika⁴⁸.

W świetle powyższego orzecznictwa trybunalskiego i poglądów doktryny można zaryzykować tezę, że dobór cechy relewantnej, według której ustawodawca nakłada obciążenia podatkowe, nie jest zupełnie swobodny. Cecha istotna musi bowiem wskazywać bezpośrednio lub pośrednio na istnienie źródła ekonomicznego, z którego możliwe jest zaspokojenie obowiązku podatkowego. Tym samym jest to materialne ograniczenie doboru cechy istotnej w ramach sprawiedliwości poziomej na gruncie norm podatkowych. Dobór cechy relewantnej niezgodnej z tymi wytycznymi należałoby zaś traktować jako odstępstwo od zasady równości.

⁴⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU nr 2A/2002, poz. 13.

⁴⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

⁴⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 217.

⁴⁸ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 21; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny...*, s. 76.

Oznaczałoby to konieczność spełnienia wcześniej wspomnianych wymogów konstytucyjnych dla takiego odstępstwa. Tak rozumiana zasada równości nie byłaby już tak elastyczna, ale odstępstwa od niej nadal byłyby możliwe. Zaprezentowana teza może budzić kontrowersje, ale ma ona charakter wiele bardziej sprawiedliwy i spójny z orzecnictwem trybunalskim. Jest ona również bardziej dopasowana do natury podatku niż równość oparta wyłącznie na cesze istotnej.

Podsumowując, obecny stan dorobku doktrynalnego i orzeczniczego wymaga stwierdzenia, że zgodnie z art. 32 Konstytucji RP ustawodawca ma obowiązek równo traktować podmioty jednakowe lub podobne, co do zasady zaś może różnie traktować podmioty o odmiennych cechach istotnych. Odstępstwo od zasady równego traktowania podmiotów równych wymaga spełnienia trzech przesłanek: relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi. Równość w ujęciu poziomym ma więc co do zasady charakter formalny, choć w przypadku norm podatkowych zasada ta podlega modyfikacji i przybiera swoisty dla norm podatkowych charakter materialny. Ustawodawca podatkowy, dobierając przedmiot opodatkowania, obowiązany jest bowiem bezpośrednio lub pośrednio odnieść się do źródła ekonomicznego, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku podatkowego.

Powyższe rozważania miały na celu odpowiedzieć na pierwsze pytanie odnoszące się do zasady zdolności płatniczej, tj. czy obciążenie podatkowe na tym samym poziomie jest równe i według jakiego kryterium tę równość ustalać? Nie udzielają one jednak odpowiedzi na pytanie, w jakiej wysokości należy obciążyć określone podmioty ciężarem podatkowym, tj. na temat poprawności rozkładu ciężaru podatkowego.

Doktryna często posługuje się pojęciem równomierności (równości) w dwóch znaczeniach: po pierwsze w zakresie wcześniej opisanych cech relewantnych, po drugie w zakresie rozkładu ciężaru podatkowego. Tak jak dla tego pierwszego znaczenia głównym wzorcem konstytucyjnym były art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, tak dla drugiego będzie art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP. Wydaje się, że rozróżnienie to jest rozumiane zarówno w doktrynie, jak i w orzecnictwie trybunalskim w sposób dość intuicyjny, choć jest ono kluczowe dla zrozumienia istoty pojęcia zdolności płatniczej. Jedną kwestią jest dobranie podmiotów i przedmiotów opodatkowania zgodnie z zasadą równości (a za tym ustalenie równego obciążenia podatkowego dla podmiotów posiadających tę samą cechę istotną), a inną zgodne z tą zasadą sprawiedliwe rozłożenie ciężaru podatkowego. Na wagę zasady równości dla zasady zdolności płatniczej w obu wskazanych wyżej rozumieniach pośrednio wskazał Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając, że ustawodawca, realizując zasadę zdolności podatkowej, dokonuje wyboru dobra podlegającego opo-

datkowaniu, przy czym winien uzasadnić stopień podatkowej obciążalności tego dobra⁴⁹.

Postulat sprawiedliwości poziomej nie jest kontrowersyjny w doktrynie. Inaczej jest z postulatem sprawiedliwości pionowej, który traktowany jest jako uzupełnienie sprawiedliwości poziomej. Sprowadza się on do maksymy: „to co jest w sensie podatkowym nierówne, powinno być również nierówno opodatkowane”⁵⁰. Jest on jednak kluczowy dla zasady zdolności płatniczej opartej na zasadzie równości, ponieważ jest w sposób bezpośredni powiązany z rozkładem ciężaru podatkowego. Czy uwzględnianie sprawiedliwości pionowej ma więc charakter obowiązkowy na gruncie ustawy zasadniczej? Orzecznictwo trybunalskie nie daje na to pytanie jednoznacznej odpowiedzi.

Wydaje się, że przeważające stanowisko Trybunału neguje obligatoryjność implementacji zasady zdolności płatniczej w wymiarze sprawiedliwości pionowej. W jednym z orzeczeń Trybunał wskazał, że zasada równości nakazuje traktować jednakowo podmioty charakteryzujące się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, aby różnicować obowiązki i prawa podmiotom, „które taką cechę posiadają oraz podmiotom, które jej nie posiadają”. Oznacza to, że z zasady równości nie wynika nakaz nierównego traktowania nierównych lub zakaz równego traktowania nierównych⁵¹. Trybunał wskazał również, że odmienne stanowisko doprowadziłoby do zakwestionowania wielu niebudzących wątpliwości rozwiązań konstytucyjnych, podając jako przykład jednorazową zapomogę z tytułu urodzenia się dziecka czy świadczenia opiekuńcze, które przysługują niezależnie od wysokości dochodu. W podobnym tonie Trybunał wypowiadał się jeszcze kilkakrotnie, formułując tezę, że podmioty należące do tej samej kategorii powinny być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie⁵².

Mimo powyższej przeważającej linii orzeczniczej Trybunał kilkakrotnie opowiedział się za obligatoryjnością implementacji sprawiedliwości pionowej. W jednym z orzeczeń Trybunał stwierdził, że zasada równości zakłada różne traktowanie

⁴⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015; por. też wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

⁵⁰ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 28.

⁵¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 25.

⁵² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2001 r., sygn. akt U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2006 r., sygn. akt P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2007 r., sygn. akt P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2010 r., sygn. akt K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106.

podmiotów różnych, tj. podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej. Trybunał podkreślił, że równość wobec prawa sprowadza się do zasadności wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania⁵³. Szczególną ilustracją tego typu pojmowania zasady równości był wyrok Trybunału dotyczący finansowania przez budżet państwa na rzecz Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego składki na ubezpieczenie zdrowotne rolników lub ich domowników w rozumieniu przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników bez względu na wysokość osiąganych przychodów. Tak ukształtowane uprawnienie w zakresie, w jakim nie uwzględnia zdolności opłatowej rolników i ich domowników, Trybunał uznał za niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP. Wyrok miał charakter o tyle szczególny, że dotyczył obligatoryjności nierównego traktowania nierównych w stosunku do przywileju, za jaki przez niektórych uznawane są ubezpieczenia z Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (a na pewno które jest wyjątkiem od zasad ogólnych w powszechnym systemie zdrowia)⁵⁴. Rzeczony wyrok idzie w poprzek tezom, które Trybunał stawiał w wyżej przywołanych orzeczeniach, np. przywołując problematyczność kwestionowania niebudzących wątpliwości rozwiązań konstytucyjnych, jak jednorazowej zapomogi z tytułu urodzenia się dziecka czy świadczenia opiekuńcze, które przysługują niezależnie od wysokości dochodu w związku z nakazem nierównego traktowania nierównych. Rozumowanie jakoby z zasady równego traktowania wynikała dyrektywa różnego traktowania podmiotów różnych, a więc niemających relewantnej cechy wspólnej, zostało potwierdzone przez Trybunał również w innych orzeczeniach⁵⁵.

W związku z powyższym mamy do czynienia z przynajmniej pozornie wzajemnie sprzeczną wykładnią Trybunału Konstytucyjnego dotyczącą obowiązku nierównego traktowania nierównych lub też zakazu równego traktowania nierównych. Z przywołanych orzeczeń Trybunału wynika z jednej strony, że ustawodawca ma swobodę decyzyjną w zakresie różnicowania pionowego podmiotów niepodobnych. Z drugiej strony inne orzeczenia Trybunału wskazują, że w niektórych przypadkach ta swoboda ustawodawcy zamienia się w obowiązek. Warto się zastanowić, czy brak ustabilizowanego orzecznictwa trybunalskiego w tej mierze oznacza niespójność w wykładni prawa, czy też może po prostu brak satysfakcjonującej teorii naukowej wyjaśniającej fakultatywność albo obligatoryjność sto-

⁵³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33.

⁵⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26 października 2010 r., sygn. akt K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80.

⁵⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2010 r. sygn. akt K 27/09, OTK ZU nr 9A/2010, poz. 109.

sowania sprawiedliwości pionowej? Należałoby się przychlić do tej drugiej koncepcji, ponieważ życie społeczno-gospodarcze często może być zbyt bogate, aby wypracować w tym zakresie jednolitą teorię zapewniającą za każdym razem jednoznaczne odpowiedzi. W określonych sytuacjach ustawodawca jest więc zobligowany do nierównego traktowania nierównych, zaś w innych ma on w tym zakresie swobodę. Szkodliwe dla stosunków społeczno-gospodarczych byłoby uznanie, że w każdym przypadku ustawodawca ma albo nie ma obowiązku nierównego traktowania podmiotów różnych.

W niektórych orzeczeniach Trybunał wydaje się rozróżniać rozumienie zasady równości wynikające z art. 2 i 32 Konstytucji RP w zakresie obligatoryjności ich stosowania. Art. 32 Konstytucji RP wymaga równego traktowania podmiotów jednakowych i podobnych, dopuszcza zaś, ale nie wymaga równego traktowania podmiotów nierównych. Tymczasem z art. 2 Konstytucji RP może wynikać obowiązek odmiennego traktowania podmiotów nierównych, który ma jednak charakter wyjątkowy⁵⁶. Obowiązek zachowywania powściągliwości w orzekaniu o obowiązku nierównego traktowania podmiotów nierównych Trybunał uzasadniał następującą argumentacją: po pierwsze wszyscy ludzie pozostają równi ze względu na przyrodzoną i niezbywalną godność osoby ludzkiej jako nadrzędną wartość w polskim systemie prawnym. Obowiązek odmiennego kształtowania sytuacji prawnej nie może mieć więc tej samej rangi co obowiązek identycznego kształtowania tej sytuacji. Po drugie choć zakaz nierównego traktowania równych oraz zakaz równego traktowania nierównych wynikają z art. 2 Konstytucji RP, to ustawodawca zdecydował się na wyeksponowanie *expressis verbis* tylko tego pierwszego w art. 32 Konstytucji RP. Po trzecie zasada sprawiedliwości społecznej wyrażona w art. 2 Konstytucji RP ma charakter niejednoznaczny, stąd aby oceny prawne były wolne od arbitralności czy subiektywizmu, należy z niej korzystać jedynie w razie niewątpliwego i ewidentnego naruszenia⁵⁷.

Niemniej z powyższego wynika, że swoboda ustawodawcy do różnicowania sytuacji podmiotów nierównych wynikająca z art. 32 Konstytucji RP może zostać w niektórych przypadkach zawężona przez art. 2 Konstytucji RP. Pytaniem otwartym pozostaje więc, kiedy ustawodawca jest zobowiązany zastosować się do nakazu wynikającego z art. 2 Konstytucji RP. Szczególnie pomocne mogą być wypracowane przez Trybunał przesłanki różnicowania sytuacji prawnej podmiotów podobnych. Po pierwsze ustawodawca winien odpowiedzieć na pytanie, jak bardzo różne są pod-

⁵⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 25.

⁵⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.

mioty podlegające różnicowaniu. Im większe różnice, tym bardziej wskazane byłoby różnicowanie ich sytuacji prawnej. Po drugie czy tego typu różnicowania miałyby charakter racjonalny? Czy pozostawałyby w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta miałyby być różnicująca norma, a także służyła realizacji ich celu i treści? Po trzecie decyzja o zróżnicowaniu lub jego braku powinna mieć charakter proporcjonalny. Zadaniem ustawodawcy byłoby ważenie interesów naruszanych przez wystąpienie takiego zróżnicowania lub jego brak. Po czwarte zróżnicowanie lub jego brak winno pozostawać w związku z wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi. Im bardziej za zróżnicowaniem przemawiają określone wartości, zasady czy normy konstytucyjne, tym bardziej prawdopodobne jest, że miałyby one charakter obligatoryjny. Z pewnością szczególną rolę miałyby tu do odegrania zasada sprawiedliwości społecznej. Na rolę zasady sprawiedliwości społecznej oraz istotność różnic między nierównymi podmiotami zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich orzeczeń⁵⁸. Na gruncie podatkowym, gdzie należy uznać, że zasada równości przybiera charakter materialny, obowiązek różnicowania może również wynikać z poprawności rozkładu ciężaru podatkowego wynikającego z art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP (*vide*: rozwinięcie kwestii rozkładu ciężaru podatkowego poniżej).

Trybunał Konstytucyjny zgodnie z postulatami doktrynalnymi powiązał sprawiedliwość z pojęciem sprawiedliwości rozdzielczej. W jednym z orzeczeń odwołał się do rozumienia sprawiedliwości społecznej według J. Rawlsa, stwierdzając, że sporne wartości jak np. bogactwo mają być równo rozdzielone, chyba że nierówna dystrybucja tych wartości jest korzystna dla każdego. Trybunał, interpretując to pojęcie w połączeniu z zasadą równości, uznał, że jeżeli w podziale dóbr i wśród związanych z tym podziałem ludzi występują niesprawiedliwe różnice, wówczas różnice te uważane są za nierówność. Tak rozumiane nierówności winny zostać wyrównane⁵⁹. Być może więc jest to kolejna odpowiedź na poszukiwanie granicy między obowiązkiem a możliwością nierównego traktowania równych.

⁵⁸ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 25: „należy jednak zauważyć, że nie w każdym wypadku ustawodawca jest legitymowany traktować identycznie podmioty znajdujące się w różnej sytuacji. Takiemu rozwiązaniu może bowiem sprzeciwiać się względ na zasadę sprawiedliwości społecznej, proklamowaną w art. 2 ustawy zasadniczej. Nie sposób wprawdzie szczegółowo ująć występujące w tym zakresie ograniczenia swobody ustawodawcy, można wszak przyjąć, że z naruszeniem omawianej zasady w razie równego potraktowania podmiotów o odmiennych cechach mielibyśmy do czynienia tylko wyjątkowo. Przykładem takiego uchybienia zasadzie sprawiedliwości społecznej byłaby sytuacja, w której określone podmioty charakteryzowałyby cechy – z prawnie relewantnego punktu widzenia – istotnie przeciwstawne, a sama regulacja nie dałaby się uzgodnić z wartościami konstytucyjnymi”.

⁵⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 grudnia 1997 r., sygn. akt K 2/97, OTK ZU nr 5–6/1997, poz. 72.

A. Gomułowicz wskazuje na trójczłonową sekwencję nakładania podatku w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej. Po pierwsze podatek musi być nakładany w zależności od zdolności płatniczej. Po drugie rozkład podatku w zależności od zdolności płatniczej oznacza rozkład w zależności od dochodu (majątku). Po trzecie rozłożenie ciężaru podatkowego w zależności od dochodu (majątku) oznacza równomierność opodatkowania. Z powyższego jasno wynika konieczność szukania wzorców kontroli dla zasady zdolności płatniczej w zasadzie równości. Bardzo mocno upraszczając – pierwsze trzy obowiązkowe elementy konstrukcyjnego podatku (podmiot, przedmiot, podstawa) będą podlegać ocenie na gruncie sprawiedliwości poziomej, tj. wyżej opisanej zasady równości (art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP – przedmiot, podstawa) lub zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP – podmiot), zaś stawka podatkowa będzie już przedmiotem oceny na gruncie materialnie rozumianej zasady równości określającej poprawność rozkładu ciężaru podatkowego (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP). Odwołanie się do konstrukcji podatku jest oczywistym uproszczeniem, ponieważ, jak wiemy, ustawodawca przez operacje na innych niż stawka podatkowa obowiązkowych i nieobowiązkowych elementach konstrukcyjnych podatku może zmienić rozkład ciężaru podatkowego (np. operacja na przedmiocie podatku w postaci zawężania kategorii kosztów podatkowych w podatku dochodowym). Stąd, gwoili precyzji wyrazu, winno się posługiwać pojęciem rozkładu ciężaru podatkowego.

Na rozdzielność powyższych pojęć wskazywał również Trybunał Konstytucyjny, który stwierdził, że zasada sprawiedliwości podatkowej nie wyczerpuje się w regule równości i powszechności. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji RP pełni samodzielną rolę w ocenie konstytucyjności obowiązków daninowych i wymaga odrębnego uzasadnienia niepokrywającego się z naruszeniem zasady powszechności czy też równości opodatkowania. Art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji RP w sposób szeroki odnosi się do zasady sprawiedliwości podatkowej, ale przede wszystkim jest wzorcem właściwym dla kontroli poprawności rozkładu ciężaru podatkowego czy też wyrazem sprawiedliwości pionowej (zdolności płatniczej) w materii podatkowej⁶⁰.

Jak wskazano w poprzednim rozdziale, art. 84 Konstytucji RP wyraża władztwo podatkowe państwa, a jako element pojęcia zdolności płatniczej odnosi się m.in. do efektu obciążającego podatku. Tymczasem z art. 2 Konstytucji RP wynika, w jaki sposób ten nakładany przez państwo ciężar podatkowy powinien być rozkładany na podatników. Kluczową zasadą rozkładu ciężaru podatkowego

⁶⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

pozostaje wyrażana w art. 2 Konstytucji RP równość w rozumieniu sprawiedliwości pionowej. W doktrynie wskazuje się, że równość opodatkowania wymaga wskazania miernika rozkładu ciężaru podatkowego (przychód, dochód, majątek, konsumpcja). Równe opodatkowanie zaś oznacza odmienne opodatkowanie według zdolności płatniczej⁶¹. Podobnie stanowisko zajmował w tej sprawie Trybunał Konstytucyjny, wskazując, że na sprawiedliwość podatkową składa się powszechność i równość opodatkowania, która uwzględnia zdolność dochodową ludzi. Ta miałaby polegać na uzależnieniu wysokości obciążenia podatnika od jego zdolności do poniesienia ciężaru podatku. Równość ma zaś oznaczać rozkład ciężaru proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatnika⁶². Tym samym równość w ujęciu pionowym w przypadku podatków nie jest oparta na różnicowaniu według cechy istotnej, tylko na materialnej przesłance, jaką jest zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego. Cecha istotna w ramach której badana jest poprawność rozkładu ciężaru podatkowego (sprawiedliwość pionowa), zostaje dobrana w ramach równości w ujęciu poziomym.

Warto krótko rozważyć, co oznacza proporcjonalny rozkład ciężaru podatkowego do zdolności podatnika. Powszechnie przyjmuje się, że prawodawca dysponuje daleko posuniętą swobodą w kształtowaniu konstrukcji podatkowych. Na kształt systemu podatkowego mają bowiem wpływ nie tylko względy prawne, ale też uwarunkowania społeczne i ekonomiczne⁶³. Tak ukształtowana swoboda prawodawcy ma charakter względny, a jednym z jej istotnych ograniczeń jest zasada zdolności podatkowej. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że z tego względu wyklucza się podatki pogłównne, jednocześnie zapewniając, że osoby o tym samym poziomie zdolności podatkowej powinny płacić takiej samej wielkości podatki. Według Trybunału rozstrzygnięcie o sprawiedliwości zastosowania stawki proporcjonalnej, progresywnej lub regresywnej pozostaje kwestią indywidualną⁶⁴, a więc należy rozumieć, że ustawodawca ma w tym zakresie swobodę. Wprawdzie Trybunał wyraził ten pogląd, powołując się na opinie niektórych przedstawicieli doktryny, ale nie można wykluczyć, że przyjął go za własny. Jest on dość kontrowersyjny, zwłaszcza w zakresie stawki regresywnej, ale wątpliwości natury konstytucyjnej może również budzić zarówno stawka proporcjonalna, jak i progresywna w konkretnych sytuacjach. Szerszej analizie ten temat zostanie poddany w podrozdziale

⁶¹ A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy...*, s. 104.

⁶² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

⁶³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 22.

⁶⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

dotyczącym względnej swobody ustawodawcy podatkowego w indywidualizacji ciężaru podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że choć niemożliwe jest dokładne zakreślenie swobody prawodawcy podatkowego, to doktryna i orzecznictwo trybunalskie określiło niektóre granice rozkładu ciężaru podatkowego. Pierwszą z nich jest zakaz konfiskatoryjności opodatkowania. Wskazuje się, że choć trudno jednoznacznie wyznaczyć granicę konfiskaty mienia, to takie znamiona może nosić danina, która w sposób nadmierny obciąża podmioty zasługujące na łagodniejsze traktowanie, w sposób, który zagrażałby ich egzystencji i życiu⁶⁵. Według niektórych przedstawicieli nauki oznacza to, że konfiskatoryjność może odnosić się nie tylko do górnych granic skali podatkowej, ale też dolnych wyznaczanych przez tak zwane minimum egzystencji. Nie należy wiązać minimum egzystencji z pojęciem konfiskaty, ponieważ mają one odmienny charakter. Jedno dotyczy wypłukania z treści prawa własności, drugie zaś, upraszczając, niepozostawienia osobom niezamożnym wystarczających środków do życia i może być związane z nadrzędną wartością, jaką jest godność człowieka. Wspólnym mianownikiem wymienionych wyżej przykładów granic opodatkowania jest zdolność płatnicza jako kryterium poprawności rozkładu ciężaru podatkowego.

Istotną granicę w postaci minimum egzystencji wyznaczył Trybunał Konstytucyjny w jednym z niedawnych orzeczeń⁶⁶. Trybunał wskazał, że niska i niewaloryzowana przez wiele lat kwota wolna od podatku prowadziła do sytuacji, w której nawet najubożsi byli obowiązani płacić podatek dochodowy. W efekcie osoby o niskiej zdolności płatniczej uiszczając podatek dochodowy, składały się tym samym na następnie przekazywane im świadczenia z pomocy społecznej. Trybunał wskazał również na brak powiązania kwoty wolnej od podatku z minimum egzystencji czy innymi określonymi wskaźnikami społeczno-ekonomicznymi, co czyniło przepisy poprawne pod względem formalnym niesprawnymi.

Badanie poprawności rozkładu ciężaru podatkowego (zasada równości w ujęciu pionowym) może się przeplatać z zasadą równości w ujęciu poziomym. Trybunał Konstytucyjny może bowiem stwierdzić, że pewne obciążenie podatkowe jest zbyt wysokie dla wszystkich podatników, ale może również uznać, że ma ono charakter niekonstytucyjny tylko w odniesieniu do pewnej grupy. Tak było w przypadku kwoty wolnej od podatku, gdzie Trybunał stwierdził, że jej brak ma charakter niekonstytucyjny właśnie względem osób zarabiających najmniej, choć

⁶⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 214.

⁶⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

kwota wolna od podatku znajdowała zastosowanie do każdego podatnika podatku dochodowego rozliczającego się według skali⁶⁷.

Rozkład ciężaru podatkowego na podstawie art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika opiera się na zasadzie równości w ujęciu pionowym jako materialnej granicy opodatkowania. Granica ta nakazuje rozkładać ciężar podatkowy podług zdolności podatnika do jego ponoszenia. Konstytucyjna zasada sprawiedliwości podatkowej jest jednak bardzo obszerna (art. 2 Konstytucji RP)⁶⁸, co oznacza, że może przewidywać różne odstępstwa od rozkładu ciężaru podatkowego według zdolności płatniczej uzasadnione treściami sprawiedliwościowymi. Nie bez wpływu na rozkład ciężaru podatkowego pozostaje kwestia sporna dotycząca obligatoryjności oraz fakultatywności implementacji sprawiedliwości pionowej. W pewnych przypadkach pozostanie ona w sferze uznaniowej ustawodawcy podatkowego, a w pewnych – stanie się ona prawnie wiążącym ustawodawcę nakazem. Przyjmuje się, że w zakresie sprawiedliwości pionowej ustawodawca ma szerszą swobodę działania niż w zakresie sprawiedliwości poziomej.

Pionową sprawiedliwość podatkową należy rozumieć dwojako. Po pierwsze jako różnicowanie poszczególnych kategorii podatników według zasady zdolności płatniczej. Po drugie jak przypisywanie tym kategoriom ciężaru podatkowego w poprawnej wysokości. W świetle wcześniej poczynionych uwag ustawodawca, realizując zasadę sprawiedliwości opartą na art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, ma dalece większą swobodę niż w przypadku sprawiedliwości poziomej.

Powyższe pozytywnie weryfikuje pierwszą tezę pracy o normatywności zasady zdolności płatniczej w polskim porządku prawnym (oparcie jej na art. 2 i 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP). Dowiedziona została również trzecia teza w części, która dotyczy możliwości oparcia zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości.

4.4. Prawa podmiotowe

W poprzednim podrozdziale została omówiona rola zasady równości w kształtowaniu zasady zdolności płatniczej, w tym zostanie przedstawiona rola praw podmiotowych we współkształtowaniu pojęcia zdolności płatniczej. Uzasadniony zostanie charakter zasady równości niestanowiącej samoistnego prawa podmioto-

⁶⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

⁶⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

wego oraz zaprezentowana zostanie rola testu proporcjonalności w kształtowaniu regulacji podatkowych.

A. Gomułowicz wskazuje, że nie można się domagać, aby zasada zdolności płatniczej była *expressis verbis* sformułowana w Konstytucji RP. Do jej urzeczywistnienia wystarczą normy, z których wynika nakaz indywidualizacji obciążenia podatkowego. Punktem odniesienia powinna być ochrona własności i wolności prowadzenia działalności gospodarczej⁶⁹. W innych miejscach wskazuje dodatkowo jako właściwe wolności i prawa ekonomiczne równość wobec prawa, prawo do równego traktowania czy zasadę społecznej gospodarki rynkowej. Mają one być w najszerszym rozumieniu egzemplifikacją zasady zdolności płatniczej⁷⁰. T. Dębowska-Romanowska dodaje do tego ochronę rodziny⁷¹, zaś niemiecka doktryna podatkowa wskazuje dodatkowo na wolność wyboru i wykonywania zawodu, a także zasadę ochrony godności człowieka⁷².

Na pojęcie zdolności płatniczej miałyby się więc składać: art. 18 Konstytucji RP poddający ochronie i opiece Rzeczypospolitej Polskiej małżeństwo, rodzinę, macierzyństwo oraz rodzicielstwo, art. 20 Konstytucji RP wyrażający zasadę społecznej gospodarki rynkowej, art. 21 Konstytucji RP ustanawiający ochronę własności i prawo dziedziczenia, art. 22 Konstytucji RP limitujący ograniczenia wolności działalności gospodarczej, art. 30 deklarujący przyrodzoną i niezbywalną godność człowieka jako źródło wolności i praw człowieka i obywatela, art. 64 Konstytucji RP uszczegóławiający prawo do własności i prawo do dziedziczenia, a także innych praw majątkowych, art. 65 Konstytucji RP gwarantujący wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy oraz art. 71 Konstytucji RP nakładający na państwo obowiązek uwzględniania dobra rodziny. Do tego dochodzą art. 2 Konstytucji RP wyrażający zasadę sprawiedliwości społecznej oraz art. 32 Konstytucji RP ustanawiający zasadę równości, które zostały już wcześniej omówione i które zgodnie z dominującą linią orzecniczą nie mają charakteru praw podmiotowych, czego konsekwencją jest możliwość ich współstosowania w ramach skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 20 Konstytucji RP społeczna gospodarka rynkowa jest oparta m.in. na własności prywatnej. Według art. 21 ust. 1 Konstytucji RP Rzeczpospolita

⁶⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 58.

⁷⁰ Ibidem, s. 57; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 74; A. Gomułowicz, *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych*, w: red. I. Czaja-Hliniak, *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku: księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, s. 185–186.

⁷¹ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, w: red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 115.

⁷² K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 58.

Polska chroni własność i prawo dziedziczenia. Zgodnie z art. 64 Konstytucji RP każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, które podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Takie nagromadzenie przepisów konstytucyjnych dotyczących prawa własności świadczy o wadze, jaką ustawodawca przywiązuje do jego ochrony. Rola prawa własności jako granicy opodatkowania jest nie do przecenienia – wypowiadał się w tej sprawie wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, jak i doktryna prawa finansowego. Prawo własności jest istotnym ograniczeniem dla prawodawcy podatkowego, ale, jak trafnie zauważył Trybunał Konstytucyjny, nie ma charakteru *ius infinitum*⁷³. Podatnik nie może więc poczynić ustawodawcy zarzutu naruszenia konstytucyjnego prawa własności z samego faktu nałożenia podatku. Nie ulega wątpliwości, że obowiązek podatkowy niesie za sobą przymusowe uszczuplenie majątku na rzecz państwa odbywające się na koszt podatnika. Sąd konstytucyjny jednak zauważył, że przez swoją powszechność podatki stanowią niemal naturalną formę obciążania praw majątkowych. Trybunał wskazał kluczowe znaczenie art. 84 Konstytucji RP dla zrozumienia relacji między prawem własności a obowiązkiem podatkowym. Ponoszenie ciężarów podatkowych jest powinnością obywatela wobec państwa, która pozwala zabezpieczyć środki finansowe na realizację zadań publicznych. Te zaś pozwalają na zabezpieczenie praw i wolności podatnika, w tym prawa własności. W ocenie Trybunału należy więc mówić o relacyjnych związkach praw i wolności oraz obowiązków. Trybunał zauważył, że nie bez przyczyny prawa i obowiązki zostały zamieszczone w jednym rozdziale w Konstytucji RP. Obowiązki są konstytucyjnym korelatem praw, ponieważ nie jest możliwa realizacja jednych bez istnienia drugich. Podatki są więc swoim istym – ujmowanym w kategoriach tetycznych – dopełnieniem praw i wolności⁷⁴.

W doktrynie prawa finansowego wskazuje się na szczególny charakter ograniczeń prawa własności (lub też nawet granicy prawa własności), które nie są zbieżne z ograniczeniem w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP⁷⁵. Klarownego rozróżnienia rozumienia relacji między podatkiem a prawem własności dokonuje H. Filipczyk. Wskazuje ona, że bezsporny jest interwencyjny charakter norm prawa podatkowego, lecz może się on opierać na dwóch interpretacjach. Zgodnie z pierwszą podatek jest ograniczeniem prawa własności i umniejsza majątek podatnika, a więc wcześniej posiadane przez niego prawa. Nałożenie podatku ma

⁷³ Orzeczenie z 28 maja 1991 r., K. 1/91, OTK w 1991 r., poz. 4; orzeczenie z 31 stycznia 1996 r., K. 9/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 2.

⁷⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r. Sygn. akt SK 23/01, OTK ZU nr 3A/2002, poz. 26.

⁷⁵ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 96.

tym samym charakter legalnego wyłączenia. Druga koncepcja zakłada, że podatek jest (wewnętrzna) granicą prawa własności. Podatek nie ogranicza prawa własności, ponieważ ma udział w jego współkształtowaniu. Autorka, powołując się m.in. na wyżej cytowane orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, wskazuje, że rozumienie podatku jako korelatu prawa własności bardziej wpisuje się w tę drugą koncepcję. Ponadto podnosi, że tezę tę potwierdza odrzucenie możliwości badania regulacji podatkowej na gruncie art. 31 ust. 3 i 64 ust. 3 Konstytucji RP, a także szeroka swoboda ustawodawcy podatkowego podkreślana w orzecznictwie trybunalskim⁷⁶.

Zaprezentowane w ten sposób koncepcje mają charakter skrajny, co pozwala uwypuklić ich poszczególne cechy rodzajowe. Z pewnością rozumienie pojęcia własności na gruncie Konstytucji RP nie może być interpretowane jedynie przez jego prywatnoprawny kontekst. Nie przesądzając trafności którejkolwiek z powyższych koncepcji, warto zwrócić uwagę na to, że przyjęcie rozumienia zasady zdolności płatniczej jako miary rozkładu ciężaru podatkowego opartej wyłącznie na zasadzie równości wpisuje się w obie koncepcje. W przypadku pierwszej prawo własności zachowuje swoją ochronną funkcję obok zasady zdolności płatniczej, w przypadku drugiej koncepcji zasada zdolności płatniczej staje się oczywistym narzędziem do kształtowania podatku jako wewnętrznej granicy prawa własności. Wydaje się, że w tę stronę zmierzało również rozumowanie H. Filipczyk, która stwierdziła, że druga interpretacja nie sprowadza podatku do odpłatności za świadczenia otrzymane od państwa⁷⁷.

Jako granicę ingerencji podatkowej orzecznictwo konstytucyjne wskazywało sytuację, w której zakres ograniczeń prawa własności przybierze taki rozmiar, że niwecząc podstawowe składniki prawa własności, wydrąży je z rzeczywistej treści i przekształci w pozór tego prawa⁷⁸. Istnieje powszechna zgoda, że taka sytuacja z pewnością dotyczy momentu, w którym podatek zamienia się w konfiskatę mienia – akceptację tego poglądu odnajdujemy zarówno w dorobku orzeczniczym Trybunału, jak i doktryny prawa finansowego – bez względu na wyżej zaznaczone rozumienie charakteru ingerencyjnego opodatkowania. Trudno jednak określić dokładny moment, w którym opodatkowanie zamienia się w konfiskatę mienia – taka ocena z pewnością musi mieć charakter wielowymiarowy oraz *a casu ad ca-*

⁷⁶ H. Filipczyk, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje*, w: *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonani i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 399–409.

⁷⁷ Ibidem, s. 407.

⁷⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2006 r. sygn. akt K 33/05, OTK ZU nr 5A/2006, poz. 57; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2006 r. sygn. akt SK 42/05, OTK ZU nr 10A/2006, poz. 148; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r. sygn. akt P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3.

sum. W doktrynie trafnie wskazuje się, że nadzwyczajne i przejściowe potrzeby państwa mogą usprawiedliwiać nałożenie wyższych obciążeń podatkowych, które normalnie zostałyby uznane za naruszenie istoty własności. Należy się również zgodzić z tezą, że nałożenie skrajnej stawki podatku od dochodów osobistych z pewnością oznaczałoby konfiskatoryjny charakter podatku⁷⁹. Warto pamiętać o dynamicznym charakterze wykładni przepisów konstytucyjnych, szczególnie w kontekście konstytucyjnych norm prawnopodatkowych. Jak trafnie zauważa A. Gomulowicz, rozumienie sprawiedliwości podatkowej było i jest relatywizowane do epoki⁸⁰. Zakładając więc stabilizację przepisów Konstytucji RP, ich rozumienie będzie się zmieniać z czasem.

Jak wcześniej sygnalizowano, w doktrynie pojawiały się poglądy łączące pojęcie konfiskaty z indywidualną sytuacją podatnika (minimum egzystencji). Znamiona konfiskaty mienia miałyby bowiem mieć taka danina, która nadmiernie obciąża podmioty zasługujące na łagodniejsze traktowanie, a tym samym zagraża egzystencji ich i ich rodzin czy godności ich życia⁸¹. Tego typu danina miałyby z pewnością charakter niekonstytucyjny, lecz zazwyczaj z innej przyczyny niż charakter konfiskatoryjny opodatkowania. Trudno bowiem przyjąć, że minimalne obciążenie podatkiem podatnika osiągającego dochód niższy lub równy minimum egzystencji ma charakter konfiskaty. Z majątku podatnika uszczupla się bowiem jedynie drobny ułamek, zostawiając resztę do jego dyspozycji. To, że ten drobny ułamek majątku podatnika może decydować o bycie jego i jego rodziny, w sposób intuicyjny prowadzi do konkluzji, że jego pobór ma charakter niesprawiedliwy, *ergo* potencjalnie niekonstytucyjny. Źródeł niekonstytucyjności należy poszukiwać jednak właśnie we właściwej zasadzie rozkładu ciężaru podatkowego, tj. zasadzie zdolności płatniczej lub ewentualnie w zasadzie godności człowieka, a nie w charakterze konfiskatoryjnym takiego opodatkowania.

Kolejną istotną zasadą mającą konstytuować zasadę zdolności płatniczej jest wolność działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 20 Konstytucji RP społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Art. 22 Konstytucji RP zakłada, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Zasada wolności działalności gospodarczej jest elementem triady obok własności i dialogu oraz współpracy partnerów społecznych, które łącznie tworzą ustrój gospodarczy Rzeczypospolitej Polskiej – społeczną gospodarkę rynkową. Dość często przy-

⁷⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 99.

⁸⁰ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 9.

⁸¹ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 214.

muje się, że polskie pojęcie społecznej gospodarki rynkowej wzorowane jest na niemieckiej *soziale marktwirtschaft* wprowadzonej Ustawą Zasadniczą w 1949 r.⁸² Abstrahując jednak od korzeni pojęcia społecznej gospodarki rynkowej, ma ona charakter swoisty zarówno ze względu na konstrukcję art. 20 Konstytucji RP, jak i inne elementy Konstytucji RP tworzące szkielet społecznej gospodarki rynkowej m.in. prawa oraz wolności ekonomiczne i socjalne.

Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się na temat konstrukcji społecznej gospodarki rynkowej, zauważył, że ustrojodawca traktuje wymienione w art. 20 Konstytucji RP wartości kompleksowo i komplementarnie. Wskazał również, że wartości te mogą się nawzajem wspierać lub ograniczać. W ocenie Trybunału, badając zgodność prawa z Konstytucją, nie wystarczy wskazać jednej z wartości wymienionych w art. 20 Konstytucji RP, lecz należy jeszcze ustalić, czy i w jakim zakresie naruszenie nie nastąpiło ze względu na pozostałe wartości w celu zachowania równowagi między nimi⁸³. Badanie naruszenia wolności gospodarczej nie może się więc obyć bez stwierdzenia wpływu naruszenia na własność czy też solidarność, dialog i współpracę partnerów społecznych. Taka konstrukcja zasady społecznej gospodarki rynkowej jest więc elementem moderującym zasadę wolności gospodarczej i może być jednym z uzasadnień dla jej wyższego obciążania podatkowego, np. stawką progresywną w ramach podatku dochodowego⁸⁴.

Trybunał Konstytucyjny zauważył również, że większość jego orzecznictwa dotyczyła podmiotowego ujęcia zasady wolności gospodarczej, m.in. zróżnicowania form jej podejmowania w zależności od formy własności. Trybunał stwierdził, że art. 20 Konstytucji RP nie dotyka w sposób bezpośredni problematyki prawa podatkowego⁸⁵. Wskazuje się, że idąc tym tokiem rozumowania, należałoby przyjąć, że art. 22 Konstytucji RP również nie dotyczy wprost problematyki prawa podatkowego⁸⁶. Trybunał nie wyklucza jednak sytuacji, w której instrumenty podatkowe mogłyby stać się narzędziem pośredniego faktycznego ograniczenia wolności

⁸² M. Jagielski, *Konstytucyjna regulacja materii społecznych i gospodarczych aspekty teoretyczne*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, nr 31, s. 595; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 100.

⁸³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00 OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.

⁸⁴ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 58.

⁸⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01, OTK ZU nr 4A/2002, poz. 44.

⁸⁶ P. Borszowski, R. Kowalczyk, *Zasada wolności gospodarczej jako czynnik kształtujący pojęcie działalności gospodarczej w obszarze prawa podatkowego*, w: red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 529.

gospodarczej, chociaż taką sytuację uznał za wyjątkową⁸⁷. W innym orzeczeniu za pewnego rodzaju reglamentację (ograniczenie) wolności prowadzenie działalności gospodarczej Trybunał Konstytucyjny uznał opłatę w sprawie dotyczącej zasad tworzenia i działania wielkopowierzchniowych obiektów handlowych⁸⁸.

W doktrynie wskazuje się, że prowadzenie działalności gospodarczej jest nieodłącznie związane z nastawieniem na osiągnięcie zysku. Dlatego naturalnym przedmiotem opodatkowania działalności gospodarczej jest dochód przedsiębiorstwa⁸⁹. Niełatwym zadaniem będzie więc wyznaczenie granicy, kiedy wolność prowadzenia działalności gospodarczej jest naruszana przez ingerencję podatkową ustawodawcy. Powszechnie wskazuje się, że tą granicą jest istota rzeczowej wolności, tj. takie nałożenie podatku na przedsiębiorców, które naruszałoby ich prawa do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. Tego typu sytuacja mogłaby mieć miejsce, gdyby obciążenia podatkowe eliminowały lub znacznie utrudniały możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, tj. osiągania zysku⁹⁰. W tym miejscu należy jednak zaznaczyć, że w pewnych konstytucyjnie uzasadnionych przypadkach władza publiczna ma prawo reglamentować działalność gospodarczą, a nawet jej zakazać. W sytuacji, w której celem prawodawcy nie jest jej całkowita eliminacja, a jedynie znaczące zmniejszenie zakresu określonego typu działalności, właściwym instrumentarium mogą się okazać daniny publiczne. Umocowanie konstytucyjne takiego ograniczania prowadzenia działalności gospodarczej lub ważny interes publiczny mogą stanowić usprawiedliwienie konstytucyjne dla takiego postępowania ze strony władzy publicznej. Sama konstrukcja art. 20 Konstytucji RP wskazuje już, że w pojęciu społecznej gospodarki rynkowej zawarta jest idea interwencjonizmu państwowego.

Kolejnym potencjalnym komponentem zasady zdolności płatniczej jest zasada poszanowania i ochrony godności człowieka. Zgodnie z art. 30 Konstytucji RP przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych. Oznacza to, że godność jest płaszczyzną dla systemu wartości, na której zbudowano Konstytucję RP, a zarazem fundamentem polskiego porządku prawnego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego z zasady nienaruszalności, poszanowania i ochrony godności człowieka wynikają istotne

⁸⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01, OTK ZU nr 4A/2002, poz. 44.

⁸⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 46/07, OTK ZU nr 6A/2008, poz. 104.

⁸⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 101.

⁹⁰ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny...*, s. 16; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 101.

konsekwencje ochronne⁹¹. Trybunał wskazał, że godność człowieka można rozpatrywać w dwóch płaszczyznach. Pierwsza odnosi się do godności jako wartości transcendentnej, będącej źródłem innych praw i wolności. W tym znaczeniu stanowi ona immanentną cechę każdego człowieka, która nie wymaga „zdobycia”, ale i której człowiek nie może być pozbawiony. Druga płaszczyzna ma wymiar „godności osobowej” i może zostać określona jako prawo osobistości, które obejmuje wartości jej życia psychicznego oraz inne wartości, które określają pozycję jednostki w społeczeństwie i składają się na szacunek dla niej. Tylko godność w tym rozumieniu może być przedmiotem naruszenia i być potencjalnie dotknięta czy to przez zachowania innych osób, czy też regulacje prawne. Ze sformułowania, że godność „jest nienaruszalna” wynika bezwzględny nakaz jej ochrony. W związku z tym nie znajduje w jej przypadku zastosowania mechanizm przewidziany w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny wskazuje na konieczność dużej powściągliwości w precyzowaniu treści pojęcia „godności”. Jej częściami składowymi powinny być kwestie podstawowe, ponieważ tylko wtedy będzie możliwa realizacja nakazu nienaruszalności godności człowieka⁹².

Tak rozumianą godność człowieka Trybunał Konstytucyjny przełożył na konkretne nakazy w sferze bytowej człowieka. Miałaby ona polegać na istnieniu pewnego minimum materialnego, które po pierwsze zapewniałoby jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie. Po drugie dawałoby każdemu szansę na pełen rozwój osobowości w otaczającym go środowisku kulturowym i cywilizacyjnym⁹³.

Zasada poszanowania i ochrony godności człowieka znajduje również zastosowanie na gruncie prawa podatkowego, co jest potwierdzane zarówno przez doktrynę prawa finansowego, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. T. Dębowska-Romanowska wskazuje ją jako jedną z nielicznych wartości konstytucyjnych, które stanowią granicę opodatkowania. W jej ocenie naruszenie minimum egzystencji podatników w taki sposób, że zagraża to życiu czy egzystencji rodziny, a także godności osobistej podlega kognicji Trybunału Konstytucyjnego⁹⁴. Podobnym rozumowaniem posłużył się Trybunał Konstytucyjny w wyroku dotyczącym kwoty wolnej od podatku. Trybunał wskazał, że ustawodawca, kształtując system podatkowy, jest obowiązany uwzględnić zasadę sprawiedliwości spo-

⁹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 marca 1999 r., sygn. akt K 2/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 38; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r. sygn. akt K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54.

⁹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. akt SK 48/05, OTK ZU nr 7A/2009, poz. 108.

⁹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r. sygn. akt K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54.

⁹⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 219.

łecznej, która ma związek z godnością człowieka. Trybunał zauważył, że w przypadku kwestii kwoty zmniejszającej podatek znaczenie godności polega na tym, że prawodawca powinien kształtować skalę podatkową tak, aby chronić poziom życia ludzi i zapobiegać popadaniu ich w stan ubóstwa. Pozostawienie jednostce w ramach kwoty wolnej od podatku określonego dochodu do swobodnej dyspozycji ma wymiar społeczny i powinno umożliwić zaspokojenie podstawowych potrzeb. Równocześnie kwota wolna od podatku ma zapewnić wszystkim możliwość uczestnictwa w przyczynianiu się do dobra wspólnego za pomocą płacenia podatków oraz uczestniczenia w systemie podatkowym. Trybunał zauważył, że rolą godności człowieka jako wartości konstytucyjnej jest wyważenie kierunków ukształtowania systemu podatkowego, w tym jego indywidualizowanie według zdolności podatkowej. Ustawodawca, indywidualizując obowiązek podatkowy, musi brać pod uwagę minimum egzystencji, co znajduje oparcie w podmiotowości człowieka wynikającej z jego godności⁹⁵.

Bezsprzecznie za związane ze zdolnością płatniczą uznawane jest uwzględnienie sytuacji rodzinnej podatnika. Zgodnie z art. 18 Konstytucji RP małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej, zaś zgodnie z art. 71 ust. 1 Konstytucji RP państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.

Doktryna prawa podatkowego w różnoraki sposób określa obowiązek uwzględniania dobra rodziny w regulacjach podatkowych, m.in. jako prawo do posiadania i ochrony (utrzymania) rodziny⁹⁶ czy też prawo do życia przez ochronę rodziny, dzieci⁹⁷. Bez względu na siatkę pojęciową przyjmuje się powszechnie, że do kanonu sprawiedliwości podatkowej należy indywidualizowanie obciążeń podatkowych, w szczególności ze względu na stan rodzinny podatnika⁹⁸. W doktrynie wyraża się powszechne przekonanie, że rodzina jest jedną ze słabszych jednostek społecznych i z tego powodu wymaga wsparcia⁹⁹.

⁹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

⁹⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji...*, s. 129.

⁹⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 219.

⁹⁸ K. Święch, A. Zalcewicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a sanacja finansów publicznych*, w: red. K. Święch, A. Zalcewicz, *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 86.

⁹⁹ A. Leszczyńska, *Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej...*, s. 53.

Doktryna upatruje źródeł rzeczzonego obowiązku, czy to w wyżej przywołanych przepisach Konstytucji RP¹⁰⁰, czy też alternatywnie w zasadzie równości¹⁰¹. Z oparcia systemu podatkowego na zasadzie zdolności podatkowej wynikają określone zalecenia względem rozkładu ciężarów podatkowych. Oczywiście jest bowiem, że podatnik mający na utrzymaniu rodzinę znajduje się w innej sytuacji niż osoba bezdzietna i niepozostająca w związku małżeńskim. Innymi słowy zdolność świadczenia tych podatników osiągających taki sam dochód jest różna ze względu na ciążący na jednym z podatników obowiązek utrzymania rodziny¹⁰². W tej sytuacji w ramach systemu podatkowego opartego na zasadzie zdolności podatkowej te dwie grupy podatników powinny zostać potraktowane różnie, ponieważ znajdują się w sytuacji nierównej¹⁰³.

Trybunał Konstytucyjny również uznaje za konieczne indywidualizowanie obciążeń podatkowych ze względu na sytuację rodzinną podatnika. Podobnie jak doktryna, Trybunał Konstytucyjny wskazał na dwa źródła rzeczzonego obowiązku. Po pierwsze wartości objęte ochroną konstytucyjną wynikające z art. 18 i art. 71 Konstytucji RP. Po drugie na zasadę zdolności płatniczej, która jest elementem pojęcia sprawiedliwości podatkowej¹⁰⁴.

Polski sąd konstytucyjny stwierdził również, że zdolności podatkowej nie można rozpatrywać w oderwaniu od unormowań KRO, w szczególności art. 27 KRO, zgodnie z którym oboje małżonkowie obowiązani są, każdy według swych sił oraz możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczyniać się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Zadośćuczynienie temu obowiązkowi może polegać także, w całości lub w części, na osobistych staraniach o wychowanie dzieci i na pracy we wspólnym gospodarstwie domowym. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w świetle konieczności utrzymania małżonka, a niekiedy również dzieci, zdolność płatnicza podatnika zostaje uszczuplona. To właśnie obowiązek prawny utrzymania małżonka uzasadnia uprzywilejowanie podatkowe małżonka nad konkubentem. Z perspektywy stanu faktycznego brak jest bowiem cech różnicujących zdolność płatniczą podatnika będącego na utrzymaniu partnera albo małżonka. Utrzymując partnera, podatnik decyduje się na to „z własnej woli”, zaś utrzymanie małżonka jest konsekwencją obowiązku alimentacyjnego wynikające-

¹⁰⁰ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 75.

¹⁰¹ R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania...*, s. 563–564.

¹⁰² A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe...*, s. 90.

¹⁰³ A. Leszczyńska, *Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej...*, s. 53.

¹⁰⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95.

go z ustawy¹⁰⁵. Otwartą kwestią pozostaje, czy ustawodawca ma prawo różnicować związki małżeńskie i osoby pozostające faktycznie we wspólnym pożyciu, skoro ich zdolność płatnicza jest co do zasady jednakowa. Bezsprzecznie takie traktowanie uzasadniają art. 18 Konstytucji RP stanowiący o tym, że małżeństwo znajduje się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej. Nie bez znaczenia jest również to, że państwo może uznawać za korzystne tworzenie przez obywateli trwałych wspólnot m.in. w postaci związku małżeńskiego. Na koniec warto zauważyć, że równe uprzywilejowanie konkubinatu i małżeństwa byłoby prostą drogą do nadużyć podatkowych. Trudno sobie wyobrazić sposób weryfikacji pozostawania w konkubinacie przez organy podatkowe.

Rzadko poruszaną w polskiej doktrynie i orzecznictwie wartością jest ochrona pracy oraz wolność wyboru i wykonywania zawodu. Zgodnie z art. 24 *in principio* Konstytucji RP praca znajduje się pod ochroną Rzeczypospolitej Polskiej, zaś zgodnie z art. 65 ust. 1 *in principio* Konstytucji RP każdemu zapewnia się wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy. W niemieckiej doktrynie podatkowej zwraca się uwagę, że z tej zasady wynika obowiązek równego traktowania wszystkich źródeł przychodów¹⁰⁶. Mając na uwadze szeroko zakrojoną względną swobodę ustawodawcy podatkowego, trudno stwierdzić, że taki obowiązek mógłby wynikać z polskiej ustawy zasadniczej. Niemniej pod rozważenie należałoby poddać konstytucyjność różnego obciążenia podatkowego (a nawet daninowego) szeroko rozumianej pracy. Pewną wskazówką może być wypowiedź Trybunału Konstytucyjnego poczyniona na marginesie wyroku dotyczącego nieodpłatnych świadczeń. Trybunał uznał, że przepisy podatkowe nie mogą prowadzić do takiego ukształtowania pozycji pracownika, w której pozostawanie w stosunku pracy obciąża go w sposób nadmierny w porównaniu do samozatrudnienia czy pracy na czarno. Wyrażając taką opinię, Trybunał przywołał regulację art. 24 Konstytucji RP, wskazując, że odmienne postępowanie nie służy ochronie pracy jako obowiązku Rzeczypospolitej Polskiej¹⁰⁷.

W doktrynie pojawiają się sformułowania o prawie do równego traktowania jako składowej zdolności płatniczej¹⁰⁸, zaś Trybunałowi zdarzało się wydawać wyroki, biorąc za wzorzec art. 32 ust. 1 lub 84 Konstytucji RP, z których wywodził prawo do równego obciążenia obowiązkiem podatkowym jako prawa podmio-

¹⁰⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03, OTK ZU nr 5A/2004, poz. 37.

¹⁰⁶ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 58.

¹⁰⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, OTK ZU nr 7A/2014, poz. 69.

¹⁰⁸ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 57.

towego¹⁰⁹. Jednak według dominującej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego równości należy odmówić charakteru prawa podmiotowego. W orzeczeniu wydanym w pełnym składzie Trybunał Konstytucyjny wskazał, że zasada równości powinna być „współstosowana” z przepisem wyrażającym wolność lub prawo konstytucyjne, które zostało naruszone. Tym samym naruszenie praw podmiotowych, których podstawą są akty podkonstytucyjne, nie może być przesłanką skargi konstytucyjnej. Takie rozumienie zasady równości Trybunał uzasadniał na kilka sposobów – po pierwsze katalog praw i wolności jest szeroki, stąd nie ma konieczności pogłębiania ochrony prawnokonstytucyjnej na prawa, których ten katalog nie obejmuje. Inne ukształtowanie skargi konstytucyjnej w ocenie Trybunału prowadziłyby do jej degradacji (a także do większego wpływu skarg do Trybunału). Ponadto Trybunał wskazał, że traktowanie zasady równości analogicznie do innych praw i wolności prowadziłyby do konkluzji jakoby podlegała ona ograniczeniom, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP¹¹⁰.

Na marginesie należy wskazać, że ten pogląd Trybunał powtórzył, odmawiając charakteru prawa podmiotowego przepisom art. 84 i 217 Konstytucji RP¹¹¹. Spór o charakter art. 84 i 217 Konstytucji RP jako praw podmiotowych ma długą tradycję, w ramach której prezentowane są trzy stanowiska: pierwsze – art. 84 i 217 Konstytucji RP konstytuują prawa podmiotowe, drugie (obecnie dominujące) – art. 84 i 217 Konstytucji RP mogą być współstosowane z innymi normami konstytucyjnymi, trzecie – art. 84 i 217 Konstytucji RP nie mają charakteru praw podmiotowych. Najczęściej Trybunał jako wzorce dopuszczał art. 64 Konstytucji RP w zw. z art. 84, 217 lub art. 92 Konstytucji RP. Doktryna tymczasem skłonna była w większości przychylić się do pierwszego stanowiska. Art. 84 i 217 Konstytucji RP postrzegane są raczej jako granice formalne określające sposób nakładania danin publicznych¹¹².

Tak ukształtowane rozumienie zasady równości znacząco ogranicza możliwości powoływania się przez podatnika w trybie art. 79 ust. 1 Konstytucji RP na zasadę zdolności płatniczej ukształtowanej przez rozumienie pojęcia równości. Nie jest to jednak niespotykane ograniczenie skargi konstytucyjnej – jak wcześniej wskazano, podobne występuje w Hiszpanii. Odwrotne rozumienie art. 32 ust. 1

¹⁰⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5A/2002, poz. 66; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5A/2005, poz. 47; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU 9/A/2007, poz. 105.

¹¹⁰ Postanowienie z dnia 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225.

¹¹¹ Postanowienie z dnia 9 października 2006 r., sygn. akt Ts 202/06, OTK ZU nr 1B/2009, poz. 22.

¹¹² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 107.

Konstytucji RP jako prawa podmiotowego rodziłoby wiele pytań, które mogłyby stać w poprzek dotychczasowej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego.

Rozważania na temat praw podmiotowych w kontekście regulacji podatkowych byłyby niepełne bez odniesienia się do kwestii podatku jako ograniczenia w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Powszechnie przyjmuje się, że z regulacji tej poza formalną przesłanką wymogu ustawowego ograniczania praw i wolności wynika również zasada proporcjonalności, zwana w literaturze zasadą współmierności, miarkowania, adekwatności bądź zakazu nadmiernej ingerencji¹¹³. Zasada ta ma oczywiście starsze korzenie od polskiej ustawy zasadniczej i została wypracowana przez orzecznictwo trybunalskie jeszcze przed uchwaleniem Konstytucji RP¹¹⁴, a na świecie pojawiła się już w XIX-wiecznym orzecznictwie pruskiego Najwyższego Sądu Administracyjnego¹¹⁵.

Rzeczona zasada wymaga, aby każda regulacja ograniczająca prawa i wolności przeszła test proporcjonalności, na który składają się trzy wymogi. Po pierwsze jest to wymóg przydatności (odpowiedniości) środka do celu, który wymaga, aby dobrane środki były skuteczne w realizacji założonego celu. Po drugie wymóg konieczności (wymagalności), który zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu. Po trzecie zakaz nadmiernej ingerencji zwany zasadą proporcjonalności sensu *stricto*. Wymóg zakłada zachowanie proporcjonalności ograniczenia w relacji do celu danej regulacji¹¹⁶.

Możliwość zastosowania testu proporcjonalności do podatków jest co do zasady negowana na gruncie orzecznictwa trybunalskiego, co nie jest jednak jednolicie aprobowane przez doktrynę. W bardziej szczegółowym ujęciu możliwość poddania testowi obowiązków podatkowych należałoby rozpatrywać w dwóch lub trzech przypadkach: obowiązku podatkowego sensu *stricto* sprowadzającego się do regulacji nakładających na podatnika ciężar podatkowy, obowiązków instru-

¹¹³ M.A. Duda, *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania*, w: red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 439.

¹¹⁴ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK z 1995 r., poz. 12.

¹¹⁵ M.A. Duda, *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania...*, s. 440.

¹¹⁶ Ibidem, s. 440.

mentalnych oraz według niektórych trzeciej kategorii uprawnień kontrolnych organów podatkowych.

W orzecznictwie trybunalskim utarła się linia orzecznicza, zgodnie z którą regulacja prawna obowiązków podatkowych nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Trybunał nie kwestionuje ingerencyjnego charakteru regulacji podatkowych. Wskazuje jednak, że mają one wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji RP. Dlatego ingerencje te powinny być rozpatrywane w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony¹¹⁷. W praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego można odnaleźć wyrok zawierający odmienną tezę, zgodnie z którą nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń. Stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega więc ocenie z punktu widzenia art. 31 i 32 Konstytucji. Choć z wypowiedzi Trybunału wynika, że ma ona charakter generalny, to wyrok dotyczył jednak nie regulacji podatkowych sensu *stricto*, ale obowiązków instrumentalnych w postaci deklaracji majątkowych¹¹⁸.

Należy zgodzić się z głosami w doktrynie, które wskazują na niespójność powyższej linii orzeczniczej. Art. 84 Konstytucji RP zobowiązuje do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie wyróżniając żadnego z tych obowiązków. Stąd argumentacja dotycząca wyłączenia spod zastosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP podatków (czy szerzej danin publicznych) ze względu na wyraźną podstawę ustawową w Konstytucji RP razi niespójnością, gdy temu samemu testowi poddajemy ciężar publiczny, jakim jest złożenie np. deklaracji majątkowej. Źródła takiej logiki Trybunału należy się raczej doszukiwać w tym, że Trybunał nie czuje się właściwy do oceny proporcjonalności ciężaru podatkowego nakładanego przez ustawodawcę¹¹⁹. Warto również wskazać, że sam test proporcjonalności w obecnej formule (przydatność, konieczność, proporcjonalność) nie wydaje się być właściwym narzędziem do oceny nakładanego ciężaru podatkowego przez ustawodawcę. Trudno bowiem sobie wyobrazić, w jaki sposób Trybunał Konstytucyjny miałby rozważać przydatność czy też konieczność określonego podatku.

¹¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, OTK ZU 3/A/2002, poz. 33; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, OTK ZU nr 9A/2004, poz. 94. Por. także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01, OTK ZU nr 3A/2002, poz. 26.

¹¹⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz. 83.

¹¹⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 104.

Kwestią bardziej kontrowersyjną było to, czy obowiązki służące realizacji poboru podatku, jak np. składanie wcześniej przywołanych deklaracji podatkowych, mają charakter ograniczeń praw i wolności w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Orzecznictwo trybunalskie stanęło na stanowisku, że te obowiązki instrumentalne mogą być oceniane z punktu widzenia wymogów zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji¹²⁰. Trybunał Konstytucyjny nie miał wątpliwości, że taki charakter mogą przybrać również czynności kontrolne związane z poborem podatków¹²¹.

Podsumowując powyższe rozważania na temat praw podmiotowych, wykazano, że mogą być one budulcem zasady zdolności płatniczej w zakresie indywidualizacji ciężaru podatkowego. Oznacza to pozytywną weryfikację pierwszej tezy pracy w zakresie normatywności zasady zdolności płatniczej oraz trzeciej tezy pracy w zakresie możliwości oparcia zasady zdolności płatniczej na zasadzie równości i szeregu konstytucyjnych praw podmiotowych.

4.5. Wzorzec normatywny zasady zdolności płatniczej

Podsumowując, możliwe są dwa różne ujęcia zasady zdolności płatniczej: pierwsze – oparte jedynie na zasadzie równości, drugie – wzbogacone m.in. o wcześniej wymienione prawa podmiotowe. To drugie rozumienie zasady zdolności płatniczej oparte jest na przekonaniu o istotnej roli wolności i praw konstytucyjnych. W polskim porządku prawnym możliwe jest przyjęcie obu modeli obowiązywania zasady zdolności płatniczej. Stając przed koniecznością wyboru tego właściwszego za bardziej przekonujący, należy jednak uznać model oparty wyłącznie na zasadzie równości.

Po pierwsze problematyczne jest rozdzielenie wynikających z praw podmiotowych wartości nakazujących ustawodawcy podatkowemu indywidualizację obciążenia podatkowego ze względu na zdolność płatniczą podatnika oraz wartości, które usprawiedliwiają interwencję podatkową ustawodawcy. Przykładowo uwzględnienie sytuacji rodzinnej podatnika w zgodzie z zasadą równości oznacza kompensatę utraty zdolności podatnika do ponoszenia ciężaru podatkowego ze względu na ciążący na podatniku obowiązek alimentacyjny. Działanie ustawo-

¹²⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01, OTK ZU nr 3A/2002, poz. 26; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU nr 6A/2007, poz. 50.

¹²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04, OTK ZU nr 6A/2005, poz. 64.

dawcy na podstawie wartości konstytucyjnych nakazujących ochronę małżeństwa i rodziny może być związane z uwzględnianiem zdolności płatniczej podatnika, ale może też uzasadniać przekroczenie tej granicy i uprzywilejowanie podatnika ze względu na jego sytuację rodzinną. Takie działanie będzie usprawiedliwione na gruncie art. 18 i 71 Konstytucji RP, ale nie znajdzie uzasadnienia w kształtowaniu systemu podatkowego w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej podatnika opartą na zasadzie równości. Tym samym działania ustawodawcy podatkowego oparte na prawach podmiotowych mogą przybrać charakter sprzeczny z zasadą równości. Opieranie zasady konstytucyjnej na potencjalnie sprzecznych ze sobą normach budzi wątpliwości.

Po drugie, bez względu na to, czy przyjmiemy, że konstytucyjne prawa i wolności będą elementem konstytuującym charakterystykę zasady zdolności płatniczej, czy też nie, zachowają one swoją moc ochronną. Podatnik będzie mógł się na nie tak czy owak powoływać w ramach skargi konstytucyjnej.

Po trzecie poczynienie rozróżnienia na prawa podmiotowe i zasadę zdolności płatniczej opartą wyłącznie na zasadzie równości pozwoli na większą precyzję pojęć – nie będzie problemu rozgraniczenia zasady równości od treści innych praw podmiotowych. To, że działanie ochronne praw podmiotowych często może pokrywać się z zasadą zdolności płatniczej opartej na zasadzie równości, świadczy o spójności rozwiązań konstytucyjnych, ale niekoniecznie przemawia za przypisaniem zasady zdolności płatniczej charakteru konglomeratu różnych praw podmiotowych i zasady równości. Warto również zauważyć, że nadmierne skomplikowanie zasady zdolności płatniczej sprawia, że jest ona trudniejsza do zrozumienia i zastosowania.

Po czwarte postulat zasady zdolności płatniczej ma mieć charakter nie tylko ochronny dla podatnika (bez względu na to, czy może się na niego powoływać w ramach skargi konstytucyjnej), ale także być istotną wskazówką dla ustawodawcy, w jaki sposób kształtować system podatkowy. Zasada zdolności płatniczej wyznacza pewien minimalny standard, którego ustawodawca podatkowy nie może przekroczyć. Tymczasem prawa i wolności konstytucyjne oprócz ustalania minimalnego standardu indywidualizacji obciążenia podatkowego jako normy programowe dają ustawodawcy dodatkowe narzędzia do uprzywilejowywania określonych stanów faktycznych związanych z wartościami ujętymi w Konstytucji RP.

Po piąte istnieje pewien zbiór konstytucyjnych praw podmiotowych, które często wymienia się jako potencjalne elementy składowe zasady zdolności płatniczej. Problematyczne jest jednak to, że nie ma zgody co do ostatecznego kształtu tego katalogu. Nie jest możliwe stworzenie enumeratywnego zbioru praw podmiotowych, które miałyby mieć wpływ na zasadę zdolności płatniczej jako dyrektywę indywidualizacji ciężaru podatkowego. Niepewność prawa w tym zakresie stawia

pod znakiem zapytania możliwość skutecznego stosowania tak ukształtowanej zasady zdolności płatniczej.

Po szóste oparcie zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości lepiej koresponduje z wprowadzonym w kolejnym podrozdziale rozróżnieniem na efekty obciążające i interwencyjne normy podatkowej. Jasna reguła rozkładu ciężaru podatkowego pozwala na czytelną kontrolę konstytucyjności skutków obciążających normy podatkowej. Prawa i wolności uregulowane w Konstytucji RP doskonale nadają się do kontroli skutków interwencyjnych normy podatkowej, a także mogą uzasadniać przełamanie poprawności rozkładu ciężaru podatkowego. Równolegle tego samego wymagają zarówno koncepcje równości formalnej, jak i materialnej w ujęciu poziomym. Odstępstwo od zasady równości rozkładu ciężaru podatkowego wymaga powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi. Bez wątplenia wadą oparcia zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości jest to, że ma ona charakter uboższy od bardziej rozbudowanej zasady-konglomeratu opartej równolegle na prawach podmiotowych. Nie bez znaczenia pozostaje również formalne ujęcie zasady sprawiedliwości poziomej. W tej sytuacji bowiem ocena konstytucyjności rozwiązania nie zależy od równości obciążenia podatkowego, a równości w ramach cechy relewantnej dobranej przez ustawodawcę (która oczywiście może być i często jest oparta na zdolności płatniczej). W takiej sytuacji ustawodawca z jednej strony ma szerszą swobodę w zakresie doboru kategorii, wedle których będzie obciążać podatnika, ale ciężar podatkowy nakładany na podatnika musi pozostawać w zgodzie ze zdolnością do jego poniesienia (równość pionowa).

Ważąc powyższe argumenty za bardziej przekonujące, należy uznać koncepcję opierającą zasadę zdolności płatniczej na zasadzie równości. Weryfikuje to ostatni element trzeciej tezy, zgodnie z którą właściwszym ujęciem zasady zdolności płatniczej jest oparcie jej wyłącznie na zasadzie równości (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP i art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP).

4.6. Zakres zastosowania zasady zdolności płatniczej

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Miarą poprawności rozkładu ciężaru podatkowego, a zatem kryterium jego konstytucyjności jest zasada zdolności płatniczej. Bardzo rzadko norma podatkowa służy jednak wyłącznie do nakładania ciężaru podatkowego, stąd też nie do każdej normy podatkowej znajdzie zastosowanie zasada zdolności płatniczej (albo niewyłącznie). Kluczowe jest rozpoznanie norm obciążających podatnika ciężarem podatkowym.

Nauce nieobce jest pojęcie celów fiskalnych i нефiskalnych opodatkowania (in. funkcji dochodowej i niedochodowej opodatkowania)¹²². Funkcja dochodowa jest związana z praprzyczyną poboru podatków, tj. pokryciem zapotrzebowania budżetu na dochód publiczny¹²³. Wraz z rozwojem państwowości podatkowi zaczęto przypisywać funkcje нефiskalne. Państwo zaczęło dostrzegać, że rzeczywistość społeczno-gospodarczą można kształtować nie tylko za pomocą zakazów i nakazów, ale również bodźców fiskalnych, jak podatki. Cele нефiskalne rozdziela się na te o charakterze stymulacyjnym, jak i te o charakterze ograniczającym¹²⁴. Patrząc na podatki z perspektywy finansów publicznych, wymienia się też m.in. funkcje: stymulacyjną, redystrybucyjną, alokacyjną, stabilizacyjną czy kontrolną¹²⁵.

Zwolennicy ekonomii w ujęciu neoliberalnym negują lub minimalizują cele pozafiskalne opodatkowania, optując za jego neutralnością¹²⁶. Nie zdają się oni jednak dostrzegać, że każda nałożona danina publiczna wywiera zarówno efekty fiskalne, jak i нефiskalne. Nawet najprostszy podatek wywiera nieoczekiwane przez ustawodawcę skutki¹²⁷, jak choćby skłonność pewnej części populacji do unikania lub uchylania się od jego zapłaty. Problematyczne jest samo rozumienie neutralności podatku, które może oznaczać m.in. niedyskryminowanie przez podatek czy też brak wpływu opodatkowania na decyzje podatnika. Jeszcze bardziej problematyczne są postulaty związane z neutralnością podatkową, jak m.in. minimalizacja obciążeń podatkowych, preferowanie podatków o stawkach stałych, realizacja zasady równości i powszechności opodatkowania czy minimalizacja opodatkowania dochodów z kapitału i przedsiębiorczości. Już na pierwszy rzut oka są one wzajemnie sprzeczne, w tym nacechowane również celami pozafiskalnymi (np. preferencyjne opodatkowanie dochodów z kapitału i przedsiębiorczości). Pogląd szkoły neoliberalnej na pozafiskalne funkcje opodatkowania ma wymiar skrajny i nie znajduje uznania w oczach ustawodawcy konstytucyjnego. Zgodnie z art. 20 Konstytucji RP Polska jest społeczną gospodarką rynkową, co implikuje konieczność istotnej korekty mechanizmów rynkowych. Ze względu na wcześniej wspomniane niezamierzone skutki opodatkowania, trudno wyobrazić sobie system podatkowy pozbawiony efektów pozafiskalnych, choć oczywiście można je w znaczącym stopniu ograniczyć. W takiej sytuacji ustawodawca zmuszony byłby dokonywać korekty gospodarki rynkowej za pomocą narzędzi polityki społecznej,

¹²² W. Nykiel, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, w: *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 189–190.

¹²³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 259.

¹²⁴ Ibidem, s. 263.

¹²⁵ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 132 i n.

¹²⁶ Ibidem, s. 137.

¹²⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 258.

gospodarczej oraz administracyjnoprawnych zakazów i nakazów. Trafnie w literaturze wskazuje się jednak, że standardem w gospodarkach rynkowych jest interwencjonizm podatkowy¹²⁸, gdzie państwo korzysta z narzędzi pośrednich, jak podatki, interweniując w procesy gospodarcze.

Na potrzeby dalszych rozważań wystarczy stwierdzić, że podatkom można przypisać funkcje dochodowe i niedochodowe oraz wprowadzić rozróżnienie funkcji niedochodowej na stymulacyjną i ograniczającą. Traktując o funkcjach fiskalnych oraz pozafiskalnych opodatkowania, nauka w przeważającej mierze ma na myśli cele, które ustawodawca zamierza osiągnąć, nakładając daninę publiczną. Tymczasem trafnie wskazuje się, że zamierzenia prawodawcy są często różne od konsekwencji wywieranych na rzeczywistość społeczno-gospodarczą przez nałożony podatek¹²⁹. Można postawić tezę, że sytuacja pełnej koherencji celów ustawodawcy podatkowego z rzeczywistością jest możliwa jedynie w ujęciu teoretycznym zakładającym pewien idealny model koegzystowania środowiska społeczno-gospodarczego z ustawodawcą.¹³⁰ Wynika to z faktu, że po pierwsze trudne lub niemożliwe jest ustalenie celów ustawodawcy, który w istotnym zakresie (wyznaczonym przez ramy art. 217 Konstytucji RP) jest podmiotem zbiorowym. W tym ujęciu cele opodatkowania są więc pewnym umownym konstruktem, który poznajemy m.in. przez uzasadnienia projektów ustaw, wypowiedzi poszczególnych posłów i projektodawców prawa podatkowego. Po drugie realia społeczno-gospodarcze są zbyt różnorodne i zindywidualizowane, aby móc je pogodzić z pewnymi generalnymi założeniami przyjętymi przez ustawodawcę podatkowego. Niewiara w pełną skuteczność implementacji przyjmowanych przez ustawodawcę celów opodatkowania nie jest równa krytyce dopuszczalnego interwencjonizmu podatkowego ustawodawcy. Pojęcie celów fiskalnych i нефiskalnych jest jednak nieprzydatne dla określenia zakresu zastosowania zasady zdolności podatkowej. Skoro zasada zdolności płatniczej ma znajdować zastosowanie do norm nakładających na podatnika obciążenia fiskalne, to jej zakres można ustalić jedynie przez analizę konsekwencji fiskalnych oraz нефiskalnych wywieranych przez opodatkowanie na rzeczywistość społeczno-gospodarczą. Te mogą, lecz nie muszą pokrywać się w całości albo w części z celami opodatkowania.

W doktrynie niemieckiej wskazuje się, że podatki oddziałują na podatnika w dwójnasób: obciążająco (*Belastungswirkung*) oraz wpływając na (kształtując) jego zachowanie (*Gestaltungswirkung*). Obciążające oddziaływanie podatku odnosi się w sposób oczywisty do podatku jako przymusowego, nieodpłatnego,

¹²⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 77; J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia...*, s. 92.

¹²⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 258.

¹³⁰ Por. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 152.

bezzwrotnego i publicznoprawnego świadczenia na rzecz określonego w ustawie podmiotu publicznego, czyli, upraszczając, obciążania podatnika ciężarem publicznym w formie przewłaszczenia środków pieniężnych na rzecz państwa. Podatki mogą mieć również wpływ na zachowanie podatnika, przybierając charakter stymulujący, gdzie państwo zmniejsza lub znosi ciężar podatkowy z podatnika w zamian za określone (choć nie zawsze pożądane przez państwo) zachowanie lub też charakter ograniczający, gdzie przez nałożenie lub zwiększenie obciążenia podatkowego zniechęca się podatnika do określonego zachowania¹³¹. W dalszej części pracy będę nazywał powyższe zjawiska efektem (skutkiem) obciążającym podatku oraz efektem (skutkiem) interwencyjnym podatku.

Efekt obciążający podatku występuje za każdym razem, gdy podatnik jest obowiązany do jego zapłaty. Jest on niezależny od tego, czy celem ustawodawcy jest pobranie daniny publicznej, czy też osiągnięcie celów pozafiskalnych¹³². Przykładowo państwo może zdecydować się obciążyć daniną publiczną niewynajęte nieruchomości mieszkaniowe. Uzasadnieniem dla prowadzenia tego typu polityki może być kryzys gospodarczy, wskutek którego wiele lokali mieszkalnych pozostaje niezamieszkałych w związku z np. brakiem chętnych na ich kupno czy też eksmisją w wyniku upadłości. Równolegle wiele osób nie stać na wynajęcie własnego lokum. Państwo, nakładając tego typu podatek, nie zważa na wpływy budżetowe, a jego celem jest zwiększenie podaży mieszkań na rynku najmu i obniżenie czynszu. Nie zmienia to faktu, że osoby, które nie zdecydowały się na wynajem mieszkania, zostaną obciążone tą daniną, a więc wystąpi u nich efekt obciążający podatku.

Trafnie wskazuje się, że zdecydowanie trudniejszym zadaniem jest określenie, kto ponosi ciężar podatkowy¹³³. Wbrew pozorom z prostszą sytuacją mamy do czynienia w przypadku podatków pośrednich, które z założenia zakładają przerzucalność ciężaru podatku. W ich wypadku możemy mówić o podatniku faktycznym (ponoszącym ekonomiczny ciężar podatku) i podatniku w rozumieniu prawnym (na którym ciąży obowiązek podatkowy), a także o pozornej przerzucalności podatku¹³⁴. W przypadku podatków bezpośrednich jest to często niełatwe do stwierdzenia i niekiedy wymaga odwołania się do nauk ekonomicznych dla głębszego zrozumienia tej problematyki, choć często i tak trudno jest udzielić w pełni jednoznacznych odpowiedzi w tej mierze¹³⁵.

¹³¹ P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag...*, s. 325.

¹³² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 70.

¹³³ Ibidem, s. 71.

¹³⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 292.

¹³⁵ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 71.

Z każdą normą podatkową może być związany więcej niż jeden efekt interwencyjny. Jak wcześniej wspomniano, sam fakt nałożenia podatku wywołuje reakcję podatnika, u niektórych opór podatkowy¹³⁶. Inne efekty mogą przybierać oczekiwane i nieoczekiwane przez ustawodawcę zachowania społeczno-gospodarcze. W nauce prawa niemieckiego wskazuje się na to, że charakter norm interwencyjnych przypomina często akty z zakresu prawa administracyjno-gospodarczego¹³⁷. Inni łączą normy o charakterze interwencyjnym z subwencjami¹³⁸. Ulgi i zwolnienia, jako że niwelują albo zmniejszają ciężar podatkowy, mają stanowić swoisty rodzaj subwencji dla podatnika. Niektórzy jednak wskazują na istotną różnicę między ulgami i zwolnieniami a subwencją sprowadzającą się do tego, że podatek można zmniejszyć lub zniwelować jedynie w sytuacji, w której jest się obowiązany go zapłacić¹³⁹. Warto jednak zwrócić uwagę na to, że efekt interwencyjny podatku może wynikać z przeciwnego działania, tj. zwyczajki podatku lub nałożenia zupełnie nowej daniny na określony, niepożądany przez ustawodawcę stan faktyczny. Tego typu działania mogą przybrać również formułę podwyższenia podstawy opodatkowania czy też pozbawienia ulg i zwolnień. W doktrynie zwraca się uwagę, że niektóre tego typu rozwiązania przybierają charakter sankcyjny. Istotne jest, aby równocześnie nie zamieniły się one w narzędzie konfiskaty lub dyskryminacji¹⁴⁰.

Z powyższych rozważań wynika, że bardzo rzadko (albo nigdy) wystąpi sytuacja, w której oddziaływanie normy podatkowej będzie niosło za sobą tylko jeden efekt: obciążający albo interwencyjny. Dlatego przed stosującym konstytucję będzie za każdym razem stało rozpoznanie efektów występujących w konsekwencji stosowania danej normy podatkowej. Tak postawione zadanie nie jest łatwe, ponieważ w niektórych przypadkach tego typu rozstrzygnięcie może mieć charakter oceny. Ułatwieniem dla stosującego prawo powinien być wieloletni dorobek nauki i orzecznictwa z zakresu fiskalnych i нефiskalnych funkcji podatków.

Kontrola konstytucyjności normy podatkowej winna odnosić się do jej efektów. Równoległe istnienie efektu obciążającego i interwencyjnego wymaga dwutorowego podejścia do tej kontroli. Efekt obciążający powinien pozostawać w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej jako miarą rozkładu obciążenia podatkowego. Efekt interwencyjny musi być zgodny z prawami podmiotowymi uregulowanymi w Konstytucji RP.

¹³⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 281 i n.

¹³⁷ D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform...*, s. 74.

¹³⁸ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 52.

¹³⁹ M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG...*, s. 22.

¹⁴⁰ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania...*, s. 88.

W sytuacji, gdy norma podatkowa cechuje się przeważającym efektem interwencyjnym, często ma charakter niezgodny z zasadą zdolności płatniczej. Taka sytuacja jest dopuszczalna, lecz powinna znaleźć usprawiedliwienie w normach konstytucyjnych. Innymi słowy przełamanie zasady zdolności płatniczej ze względu na efekt interwencyjny wymaga usprawiedliwienia na gruncie ustawy zasadniczej. Wydaje się, że niedopuszczalna jest sytuacja odwrotna – tj. niezgodność efektu interwencyjnego z prawami podmiotowymi uzasadniana zasadą zdolności płatniczej (poprawnością rozkładu ciężaru podatkowego).

Podsumowując, gdy efektem normy podatkowej jest obciążenie podatnika ciężarem podatkowym, to zastosowanie znajdzie zasada zdolności płatniczej jako miernik rozdziału ciężaru podatkowego. Tym samym weryfikuje to w sposób pozytywny czwartą tezę pracy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej znajduje zastosowanie do norm nakładających na podatnika obciążenia fiskalne.

4.7. Opodatkowanie bezpośrednie a indywidualizacja ciężaru podatkowego

Zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* może być wyrażona jedynie przez podatki bezpośrednie, zaś zasada zdolności płatniczej sensu *largo* może zostać wyrażona zarówno przez podatki bezpośrednie, jak i pośrednie. W niniejszym rozdziale zostanie przeprowadzona charakterystyka podatków pośrednich i bezpośrednich. Następnie zostanie uzasadnione, dlaczego jedynie podatki bezpośrednie mogą realizować zasadę zdolności płatniczej sensu *stricto*.

Zgodnie z wcześniej dowiedzioną tezą zasada zdolności płatniczej ma dwa wymiary: sensu *largo* i sensu *stricto*. Zasada zdolności płatniczej sensu *largo* zakłada, że każdy podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności płatniczej, tj. ekonomicznych źródeł opodatkowania. Zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* wymaga indywidualizacji nakładanych na podatników ciężarów podatkowych.

W literaturze wskazuje się, że podatek ma charakter bezpośredni, jeśli jego rzeczywiste źródło, tj. podmiot i przedmiot opodatkowania pokrywa się z normatywnie określonym źródłem opodatkowania. W sytuacji odwrotnej mamy do czynienia z podatkiem pośrednim¹⁴¹. Wydaje się, że kluczowa dla tej klasyfikacji jest przede wszystkim osoba podatnika. Nie bez przyczyny w przypadku podatków pośrednich wyróżnia się podatnika formalnego i rzeczywistego (faktycznego) – tego, który jest obowiązany zapłacić podatek z mocy prawa, i tego, na którym ciąży jego ekonomiczny ciężar. Podatnikiem formalnym może być więc np. producent,

¹⁴¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 120.

sprzedawca towaru, usługodawca, zaś podatnikiem rzeczywistym ich anonimowy nabywca¹⁴².

Istotą podatków pośrednich jest niemal automatyczna przerzucalność podatku z podatnika formalnego na rzeczywistego. Jest to mechanizm na tyle naturalny, że w literaturze przypisuje mu się charakter pozorny. Wskazuje się bowiem, że w przypadku podatków bezpośrednich od samego początku intencją ustawodawcy jest, aby ciężar podatkowy poniosł nie podatnik formalny, a podatnik faktyczny¹⁴³. Patrząc na przerzucalność z perspektywy intencji prawodawcy, „prawdziwie” przerzucalne mogą być więc jedynie podatki bezpośrednie. Ich przerzucalność nie budzi już dzisiaj kontrowersji w nauce. Za problematyczne uznaje się natomiast badania nad zakresem przerzucalności podatków bezpośrednich¹⁴⁴. Podatki bezpośrednie mogą być przerzucane w przód i w tył. Podatek przerzucany jest w przód, jeśli zwiększa cenę towaru albo usługi. Podatek przerzucany jest w tył, jeżeli podatnik, na którym ciąży obowiązek podatkowy, żąda obniżki cen od swoich usługodawców czy też dostawców towarów albo zmniejsza płace swoim pracownikom, aby zrekompensować sobie w ten sposób nałożony na siebie ciężar podatkowy. Przerzucalność podatku jest więc formułą oporu podatkowego, w ramach której każdy z podmiotów stara się zmniejszyć swoje obciążenie podatkowe, przerzucając podatek „dalej”¹⁴⁵.

Im bardziej konkurencyjny jest rynek, na którym działa podatnik (w szczególności przedsiębiorca), tym trudniej jest przerzucić podatek. Elementem utrudniającym przerzucalność podatku bezpośredniego jest również wysoki stopień jego indywidualizacji. Różnorodność ponoszonego obciążenia podatkowego utrudnia jego proste przenoszenie w przód lub w tył, ponieważ obciążenie podatkowe dotyczy każdego podatnika w różnym stopniu w zależności od jego uwarunkowań osobistych. Tym samym podatnik nie może być pewien, czy na jego konkurentów zostanie również nałożone takie same obciążenie podatkowe, a więc czy będą starali się również przerzucić podatek i jeśli tak, to czy przerzucą go w takiej samej wysokości. Jednostronne przerzucenie ciężaru podatkowego może zaś uczynić podatnika mniej konkurencyjnym.

Jak wcześniej zostało ustalone, każdy podatek winien nawiązywać do ekonomicznego źródła opodatkowania, które to przejawia się w opodatkowaniu: przychodu, dochodu, majątku lub konsumpcji (zasada zdolności płatniczej sensu *largo*). Tradycyjnie wskazuje się, że podatki bezpośrednie mogą obciążać przychód,

¹⁴² A. Gorgol, *Podatki państwowe*, w: red. W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017, s. 241.

¹⁴³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 292.

¹⁴⁴ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 21.

¹⁴⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 292.

dochód i majątek, zaś podatki pośrednie konsumpcję¹⁴⁶. W nauce zauważa się jednak, że charakter bezpośredni mogą przybrać także podatki konsumpcyjne. Przykładem takiego rozwiązania jest bezpośredni osobisty podatek konsumpcyjny zaproponowany przez N. Kaldora¹⁴⁷. Idea bezpośredniego podatku konsumpcyjnego nie została implementowana ze względu na jej niepraktyczność i szeroki zakres inwazji państwa w prywatność obywateli. Wymagałaby ona bowiem rejestracji dochodów wydatkowanych przez obywateli celem ustalenia podstawy opodatkowania. Niemniej tak jak idea bezpośredniego podatku konsumpcyjnego wydawała się nierealną w epoce N. Kaldora, tak dzisiaj staje się ona technicznie możliwa do wprowadzenia. Stale zwiększający się udział w obiegu pieniądza bezgotówkowego¹⁴⁸ powoduje, że możliwa jest automatyzacja procesu rejestrowania wydatkowania dochodu. Tego typu rejestry istnieją lub są obecnie tworzone na świecie – za przykład mogą posłużyć plany stopniowego wprowadzania począwszy od 2018 r. kas fiskalnych *online*. Za pomocą sieci mają one przekazywać elektroniczne paragony stworzonemu przez państwo repozytorium¹⁴⁹. Akceptacja przez społeczeństwo coraz szerszej inwazji państwa w sferę prywatną, także w zakresie regulacji podatkowych, powoduje, że w bliżej nieokreślonym horyzoncie czasowym może ono być skłonne również zaakceptować rejestrację swoich wydatków na potrzeby ustalenia podstawy opodatkowania. Jest to tym bardziej prawdopodobne, że postępująca cyfryzacja umożliwi automatyzację i anonimizację tego procesu, aby dla organów podatkowych dostępne były jedynie zagregowane dane dotyczące wydatków podatnika, a nie treść dokonanych zakupów. Perspektywa mogąca budzić uzasadniony lęk ze względu na skalę ingerencji państwa w prywatność obywatela nie jest dzisiaj nieprawdopodobna. Być może społeczeństwo jest w stanie zaakceptować taką ingerencję w prywatność, tak jak zaakceptowało wymogi sprawozdawcze związane z nakładaniem podatków dochodowych. Oczywiście implementacja tego typu podatku przerasta jedno państwo. Bardziej prawdopodobne wydaje się wprowadzenie takiej daniny na poziome ponadpaństwowe, np. w ramach Unii Europejskiej. Będzie to podatek o tyle kuszący, że łączy on w sobie możliwość indywidualizacji obciążeń podatków z brakiem opodatkowania dochodu, co postrzegane jest przez niektóre kręgi intelektualne jako prorozwojowe¹⁵⁰.

¹⁴⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 159; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka...*, s. 46.

¹⁴⁷ N. Kaldor, *An expenditure tax*, s. 191 i n.

¹⁴⁸ Zwiększenie obrotu bezgotówkowego jest jednym z celów *Strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju* (tzw. plan Morawieckiego).

¹⁴⁹ Powyższe zmiany wynikają z projektu ustawy z dnia 18 września 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach.

¹⁵⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 240.

Podatki bezpośrednie postrzegane są jako bardziej sprawiedliwe¹⁵¹ właśnie ze względu na możliwość ich indywidualizacji. W związku z faktem, że płacone są one przez konkretnego podatnika, ustawodawca ma możliwość uzależnienia wysokości podatku od jego uwarunkowań osobistych. Przykładowo podatki bezpośrednie umożliwiają uwzględnienie stanu majątkowego podatnika (np. w ramach minimum egzystencji i opodatkowania progresywnego), jego sytuacji rodzinnej, zdrowotnej czy też innych właściwych dla niego uwarunkowań. Podatki bezpośrednie gwarantują również związek między podstawą opodatkowania a stawką podatkową¹⁵².

Takiej możliwości nie ma w przypadku podatków pośrednich. Wskazuje się, że podatki pośrednie nie umożliwiają prowadzenia świadomej polityki podatkowej uwzględniającej względy sprawiedliwościowe¹⁵³. Zaletą podatków pośrednich jest ich łatwość i niezauważalność w poborze, stosunkowa odporność na oszustwa podatkowe¹⁵⁴ i wydajność, co czyni je niezwykle kuszącymi przede wszystkim dla krajów o słabo rozwiniętym aparacie skarbowym¹⁵⁵. Występowanie w ramach opodatkowania pośredniego podatnika formalnego i rzeczywistego czyni opodatkowanie pośrednie „ślepy” na zdolność płatniczą podatnika. Nie ma bowiem możliwości, aby uwzględnić jego sytuację majątkową i osobistą, ponieważ to na kim innym ciąży obowiązek zapłaty podatku, na kim innym jego ekonomiczny ciężar. Osoba na której ciąży ciężar ekonomiczny podatku pozostaje anonimowa dla ustawodawcy podatkowego.

Nie jest tak, że poprzez opodatkowanie pośrednie nie można próbować uwzględniać przejawów zdolności płatniczej. Dostępne narzędzia to opodatkowywanie niższymi stawkami podatkowymi lub nieopodatkowywanie towarów i usług pierwszej potrzeby, zaś szukanie źródeł dochodów budżetowych w opodatkowaniu innych towarów i usług, w szczególności tych luksusowych lub zbytecznych dla godnej egzystencji. Tą logiką kierował się prawodawca unijny, uchwalając dyrektywę o podatku od wartości dodanej. Zgodnie z art. 97 dyrektywy o podatku

¹⁵¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie...*, s. 144; N. Gajl, *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, w: red. I. Bolkowiak, E. Chojna-Duch, W. Goronowski, *Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego: podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998, s. 23 i n.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim...*, s. 57; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka...*, s. 46.

¹⁵² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim...*, s. 59.

¹⁵³ N. Gajl, *Teorie podatkowe fiskalizmu...*, s. 56.

¹⁵⁴ Teza o odporności podatków pośrednich na oszustwa podatkowe jest podawana w wątpliwość w świetle m.in. tzw. oszustw karuzelowych (podatek od wartości dodanej) czy oszustw w branży paliwowej (akcyza i podatek od wartości dodanej).

¹⁵⁵ N. Gajl, *Teorie podatkowe fiskalizmu...*, s. 56; A. Gomułowicz, *Funkcja trwałej wydajności podatku...*, s. 62.

od wartości dodanej od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%. Zgodnie z art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy o podatku od wartości dodanej państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone do dostaw towarów i świadczonych usług określone w załączniku III. Załącznik III zawiera wykaz dostaw towarów i świadczonych usług, które można sprowadzić do wspólnego mianownika określeniem: społecznie wrażliwe. Znajdziemy tam przykładowo takie towary, jak środki spożywcze, wodę czy też produkty farmaceutyczne. Polska postanowiła skorzystać z tej możliwości, wprowadzając w art. 41 ust. 1, 2 i 2a UPTU stawkę podstawową w wysokości 22% i stawki obniżone w wysokości 7% i 5% (obecnie zgodnie z art. 146a pkt. 1 i 2 UPTU stawki 22% i 7% zostały podwyższone do 31 grudnia 2018 r. odpowiednio do 23% i 8%).

Prawodawca unijny w ramach dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego uchylającej dyrektywę 92/12/EWG¹⁵⁶ ustanowił wyrobami akcyzowymi: produkty energetyczne i energię elektryczną, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Tak jak produkty energetyczne i energia elektryczna ma dla konsumenta charakter podstawowy, to dwa kolejne wyroby ewidentnie można określić mianem zbytku, a ich obciążenie próbą ujęcia zdolności płatniczej podatnika. Podobne regulacje zawiera UPA, która obok wyrobów akcyzowych obciąża akcyzą również samochody osobowe (art. 100 UPA).

Próby uchwycenia zdolności płatniczej w ramach podatków pośrednich są jednak dalece niedoskonałe. Obniżenie stawek podatkowych lub nawet nieopodatkowania niektórych towarów lub usług społecznie wrażliwych nie zmienia faktu, że tę samą kwotę podatku zmuszona będzie zapłacić zarówno osoba uboga, jak i majątna. Dla jednego podatnika żyjącego poniżej minimum egzystencji zapłata nawet obniżonej stawki podatkowej będzie zbyt dużym obciążeniem, dla drugiego zaś podatnika, uzyskującego wysokie dochody i posiadającego duży majątek, zapłata tej samej kwoty podatku w bardzo nikłym zakresie wpłynie na jego stan finansów.

Powyższe pozytywnie weryfikuje tezę piątą, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* może być wyrażona jedynie przez podatki bezpośrednie, zaś zasada zdolności płatniczej sensu *largo* może zostać wyrażona przez podatki pośrednie i bezpośrednie. Tylko podatki bezpośrednie mogą być bowiem narzędziem indywidualizacji obciążenia podatkowego, ponieważ nakładają one ciężar podatkowy na podatnika rzeczywistego. Automatyczna

¹⁵⁶ Dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.UE L z dnia 14 stycznia 2009 r.).

przerzucalność podatków pośrednich uniemożliwia uwzględnianie warunków osobistych podatnika, ponieważ choć to na podatniku formalnym spoczywa obowiązek zapłaty podatku, to faktycznie ciężar podatku ponosi podatnik rzeczywisty. Podatnik faktyczny płacący podatek w cenie usługi lub towaru pozostaje anonimowy dla ustawodawcy podatkowego, co uniemożliwia indywidualizację jego obciążenia podatkowego. Kluczem do sprawiedliwego systemu podatkowego jest właściwa proporcja między podatkami bezpośrednimi a pośrednimi. Kwestia ta zostanie poruszona w podrozdziale dotyczącym całkowitego rozkładu ciężaru podatkowego.

4.8. Względna swoboda ustawodawcy podatkowego w indywidualizacji ciężaru podatkowego

W tym rozdziale weryfikacji zostanie poddana teza, zgodnie z którą ustawodawca ma względną swobodę w realizacji obowiązku indywidualizacyjnego w ramach zasady zdolności płatniczej sensu *stricto*. Wykazane zostanie, że istnieje szereg środków służących indywidualizacji opodatkowania, których dobór zależy w przeważającej mierze od ustawodawcy, a uwzględnianie zdolności płatniczej podatnika może się odbyć również za pomocą regulacji pozapodatkowych.

W związku z powyższym na wstępie zostaną omówione kwestie względnej swobody ustawodawcy w kształtowaniu obowiązku podatkowego. Następnie na typowych dla zasady zdolności płatniczej przykładach zostanie wykazana różnorodność mechanizmów indywidualizacyjnych dostępnych ustawodawcy. Omówione zostaną kwestie: minimum egzystencji, rozwiązań prorodzinnych, stawek podatkowych oraz podatku dochodowego w zestawieniu z podatkiem przychodowym jako środków indywidualizacji opodatkowania *per se*. Dowiedzione zostanie, że swoboda ustawodawcy w zakresie uwzględniania zdolności płatniczej wykracza poza rozwiązania podatkowe. Ustawodawca może wykorzystać również mechanizmy pozapodatkowe, uwzględniając zdolność płatniczą, zaś ujęcie zdolności podatkowej w ramach systemu podatkowego jest obligatoryjne jedynie, jeśli nie zostanie ona uwzględniona w żaden inny sposób.

Polski system podatkowy charakteryzuje się względną swobodą ustawodawcy w kształtowaniu norm podatkowych¹⁵⁷. Sformułowanie „względna swoboda” ma kluczowe znaczenie dla zrozumienia istoty zakresu kompetencyjnego polskiego parlamentu w stanowieniu danin publicznych. Po pierwsze ustawodawca może wedle swojego uznania prowadzić politykę podatkową. Po drugie granicą tej swo-

¹⁵⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 75.

body są normy ustanowione w Konstytucji RP, w tym właśnie zasada zdolności płatniczej.

W tym tonie wielokrotnie wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny. Jeszcze w poprzednim porządku konstytucyjnym zauważał, że „parlament jako organ polityczny ma – pod warunkiem działania w ramach Konstytucji i dochowania umów międzynarodowych wiążących państwo – w zasadzie pełną swobodę kształtowania zakresu i wysokości danin publicznych”¹⁵⁸. Trybunał również stwierdził, że swoboda parlamentu jest ograniczona przez zasady i przepisy Konstytucji RP oraz obowiązek poszanowania chronionych przez te zasady i przepisy wartości. W razie wątpliwości powinno istnieć domniemanie zgodności rozwiązań ustawowych z Konstytucją RP, które może być obalone wskutek bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między ustawą i konstytucją¹⁵⁹.

Z powyższych orzeczeń Trybunału wynikają dwie proste reguły. Parlament ma dalece posuniętą swobodę w ustanawianiu norm daninowych. Ustanowione normy daninowe nie mogą łamać norm zawartych w Konstytucji RP. Warto poddać refleksji sposób, w jaki Trybunał Konstytucyjny wypowiadał się na temat względnej swobody ustawodawcy podatkowego. Wymóg wykazania „niebudzącego wątpliwości przekroczenie przez ustawodawcę granic swobody”¹⁶⁰ czy „bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między ustawą i Konstytucją”¹⁶¹ sugeruje daleko posuniętą asekurację Trybunału w ocenie konstytucyjności regulacji podatkowych. Wydaje się, że Trybunał woli zaryzykować pozostawienie bez oceny normy podatkowej niż nadmierne poszerzenie swojej kompetencji w tym zakresie. Trybunał, uznając materię podatkową za delikatną, stara się pozostawić parlamentowi jak najszerzy zakres swobody.

Szeroka swoboda parlamentu w kształtowaniu norm daninowych wynika z regulacji art. 217 Konstytucji RP, który co do zasady nie stawia jakichkolwiek granic w kształtowaniu norm podatkowych (lub stawia minimalne granice¹⁶²). Materialnymi granicami dla swobody ustawodawcy podatkowego są zaś konstytucyjne

¹⁵⁸ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK z 1993 r., poz. 6.

¹⁵⁹ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K. 1/94, OTK ZU 1994, poz. 10; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K. 12/94, OTK ZU 1995, poz. 2.

¹⁶⁰ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU 9/A/2008, poz. 166.

¹⁶¹ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K. 1/94, OTK ZU 1994, poz. 10; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K. 12/94, OTK ZU 1995, poz. 2.

¹⁶² Na temat granic materialnoprawnych wynikających z art. 217 Konstytucji RP więcej: T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 217.

wolności i prawa ekonomiczne oraz zasada sprawiedliwości podatkowej zawierająca w sobie zasadę zdolności podatkowej¹⁶³.

Zasada zdolności podatkowej jako granica swobody ustawodawcy podatkowego ma charakter specyficzny, ponieważ wymusza aktywność ustawodawcy w niektórych obszarach, jak np. minimum egzystencji czy uwzględnianie sytuacji rodzinnej podatnika. Ustawodawca podatkowy ma jednak daleko posuniętą swobodę w wyborze sposobu uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika.

Powyższe wyrażał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając, że zasadność i celowość przyjętego modelu dotyczącego obowiązków podatkowych mieści się zasadniczo poza zakresem kompetencji Trybunału¹⁶⁴. W jednym z orzeczeń zwracał uwagę na szeroką swobodę wyboru władzy ustawodawczej między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, które w rozmaity sposób realizują politykę gospodarczą państwa. Ustawodawca ma prawo ustanawiać normy odpowiadające założonym celom politycznym i gospodarczym. Odpowiedzialność za wybór właściwych celów i metod działania ponosi przed swoim elektoratem¹⁶⁵. Na tej podstawie Trybunał odmawiał dokonywania materialnoprawnych ocen rozwiązań podatkowych prezentowanych przez ustawodawcę¹⁶⁶.

Z powyższych rozważań płynie wniosek, że parlament ma daleko posuniętą swobodę w doborze narzędzi służących realizacji zasady zdolności płatniczej. Rozwiązania parlamentu nawet jeśli cechują się niską jakością czy efektywnością, a spełniają wymogi konstytucyjne, to pozostają poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Szeroka swoboda parlamentu w uwzględnianiu zdolności płatniczej zostanie omówiona na przykładach: uwzględniania sytuacji rodzinnej podatnika, minimum egzystencji, stawek podatkowych i różnic między podatkiem przychodowym a dochodowym.

Uwzględnianie sytuacji rodzinnej podatnika w ramach systemu podatkowego najczęściej występuje w podatkach dochodowych, co nie oznacza jednak, że poszczególnych rozwiązań prorodzinnych nie da się przenieść na inne podatki bezpośrednio. Prorodzinność podatku sprowadza się do dania pewnej preferencji podatnikom posiadającym rodzinę. Warto podkreślić jednak, że przewrotnie niektórzy zwolennicy doktryny liberalnej za prorodzinne uznają takie podatki,

¹⁶³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 79; R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania...*, s. 559.

¹⁶⁴ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU 9/A/2008, poz. 166.

¹⁶⁵ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94, OTK ZU 1995, poz. 2.

¹⁶⁶ Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK z 1994 r., poz. 10; orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 1993 r., sygn. K 8/93, OTK z 1993 r., poz. 43.

które nie dają jakichkolwiek preferencji podatnikom posiadającym rodziny. W ich ocenie podatki neutralne przyczyniają się do szybszego rozwoju, co przekłada się również na rodziny. Te w zamian mogą być ewentualnie wsparte systemem zasiłków społecznych finansowanym z owoców szybszego wzrostu¹⁶⁷. Uzupełnianie ubytków zdolności płatniczej w związku z posiadaniem rodziny może przybrać m.in. następujące formy:

- odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków rodzinnych,
- zastosowania kwotowej albo procentowej ulgi podatkowej,
- zastosowania tzw. negatywnego podatku dochodowego,
- ilorazu małżeńskiego albo rodzinnego,
- zastosowania kilku typów skali podatkowej w zależności od składu osobowego rodziny,
- systemu zasiłków rodzinnych.

Możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków rodzinnych przybiera zazwyczaj formę ulgi podatkowej. Jak wskazuje się w literaturze, ulgi podatkowe mogą wpływać bezpośrednio albo pośrednio na sytuację rodzinną¹⁶⁸. Bezpośrednio wpływające na rodzinę pozwalają na odliczenie m.in. wydatków z tytułu: kształcenia dzieci (w tym kształcenia dzieci w szkołach wyższych), dojazdu dzieci do szkół, odpłatnych świadczeń zdrowotnych czy też wydatków rehabilitacyjnych. Ulgi pośrednie wpływające na sytuację rodziny mogą przybrać kształt np. ulg mieszkaniowych czy też ulg z tytułu świadczenia rent i innych trwałych ciężarów.

Odnosząc się jedynie do ulg bezpośrednio wpływających na rodzinę, należy wskazać, że w Polsce funkcjonowały tego typu ulgi pozwalające odliczyć wydatki na kształcenie dzieci. Ograniczonemu kwotowo odliczeniu od podstawy opodatkowania mogły podlegać wydatki ponoszone przez podatnika na odpłatne kształcenie dzieci i młodzieży w szkołach niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych¹⁶⁹. W kolejnych latach ulga ta została zawężona do kształcenia na poziomie podstawowym, zawodowym i średnim, następnie zaś zamieniono ją na podobną ulgę pozwalającą na dokonywanie odliczeń¹⁷⁰. Ta sama ulga przewidy-

¹⁶⁷ W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych*, w: red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, *Konstytucja – ustroj, system finansowy państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999; W. Wójtowicz, *Kontrowersje wokół „prorodzinności” systemu podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 61.

¹⁶⁸ W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny, czy neutralny?*, Warszawa 1999, s. 68–87.

¹⁶⁹ Art. 26 ust. 1 pkt 7a dodany przez art. 1 pkt 17 lit. a) tiret siódmy ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 16 kwietnia 1993 r. Nr 28, poz. 127).

¹⁷⁰ Art. 27a ust.1 pkt 3 dodany przez art. 1 pkt 15 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1996 r. Nr 137, poz. 638).

wała możliwość odliczenia wydatków na dojazd dzieci do szkół podstawowych, zawodowych i średnich położonych poza miejscowością stałego lub czasowego zamieszkania dzieci czy wydatków na odpłatne świadczenia zdrowotne na rzecz podatnika i najbliższej rodziny.

W Polsce funkcjonowała również kwotowa ulga podatkowa na dziecko, która w drodze ewolucji przybrała formę podobną do podatku negatywnego¹⁷¹. Z początku ulga miała charakter powszechny i była określana kwotowo na 120 zł na jedno wychowywane dziecko. W kolejnych latach ulga ewoluowała i kwotę do odliczenia uzależniono od wysokości kwoty zmniejszającej podatek. Wpierw była to dwukrotność tej kwoty za cały rok¹⁷², następnie 1/6 za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym podatnik wykonywał władzę, pełnił funkcję albo sprawował opiekę nad dzieckiem¹⁷³. Ulga straciła charakter powszechny z początkiem 2013 r.¹⁷⁴ Odliczenie na jedno małoletnie dziecko było dopuszczalne jedynie, jeśli dochody podatnika pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonki nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 000 zł, zaś podatnika, który nie pozostawał w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 000 zł. Wyjątkiem był tu podatnik samotnie wychowujący małoletnie dziecko, wymieniony w art. 6 ust. 4 UPDOF, traktowany tak, jakby pozostawał w związku małżeńskim. Ograniczenie to nie dotyczyło podatnika wykonującego władzę, pełniącego funkcję albo sprawującego opiekę nad co najmniej dwojgiem małoletnich dzieci. Ograniczenie kwotowe wsparcia dla rodzin z jednym dzieckiem wiązało się z wyższym wsparciem rodzin z trojgiem i więcej małoletnich dzieci. Na trzecie dziecko kwotę ulgi podwyższono do 1/4 kwoty zmniejszającej podatek, a na czwarte i każde kolejne do 1/3 kwoty zmniejszającej podatek. Tak zbudowana ulga miała dwa cele – po pierwsze pronatalistyczny, zachęcający przez zwiększenie dostępności i wysokości ulgi do posiadania więcej niż jednego dziecka, po drugie niepozostawianie bez wsparcia rodzin niżej uposażonych z jednym dzieckiem.

¹⁷¹ Art. 27f dodany po raz pierwszy przez art. 1 pkt 30 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 29 listopada 2006 r. Nr 217, poz. 1588 z póź. zm.).

¹⁷² Art. 27f zmieniony przez art. 1 ustawy z dnia 5 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z dnia 18 października 2007 r. Nr 191, poz. 1361).

¹⁷³ Art. 27f zmieniony przez art. 1 pkt 21 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 28 listopada 2008 r. Nr 209, poz. 1316).

¹⁷⁴ Art. 27f zmieniony przez art. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z dnia 20 listopada 2012 r., poz. 1278).

Z początkiem 2015 r.¹⁷⁵ ulga przybrała charakter podatku negatywnego. Wynikało to z faktu, że część podatników nie uzyskiwała wystarczających dochodów, aby wykorzystać ulgę na dzieci. Oznacza to, że jeśli kwota przysługującej ulgi jest wyższa od kwoty podatku, podatnik może otrzymać jej zwrot po wykazaniu tego w zeznaniu podatkowym. Istotnym ograniczeniem jest to, że kwota wypłacana podatnikowi w ramach podatku negatywnego nie może przekroczyć kwoty składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek na ubezpieczenie zdrowotne pomniejszonych o składki odliczone w zeznaniu. W ten sposób ustawodawca chciał z jednej strony zmniejszyć klin podatkowy, a z drugiej strony wspierać podatników opłacających składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne – w dużym uproszczeniu podejmujących szeroko rozumiane zatrudnienie. Zmianie uległa wysokość kwoty do odliczenia w ramach ulgi – wynosi obecnie 92,67 zł na pierwsze i drugie dziecko, 166,67 zł na trzecie dziecko, 225,00 zł na czwarte i każde kolejne dziecko za każdy miesiąc kalendarzowy. Nie zmieniono ograniczeń kwotowych w dostępie do ulgi na pierwsze dziecko.

W Polsce od początku obowiązywania UPDOF ustawodawca zdecydował się na implementację tzw. ilorazu małżeńskiego. Zgodnie z tym rozwiązaniem małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, między którymi istnieje przez cały rok podatkowy wspólność majątkowa i którzy pozostają w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów¹⁷⁶. Obok tego rozwiązania od 1993 r. funkcjonuje rozwiązanie analogiczne, dostępne dla osób samotnie wychowujących dzieci¹⁷⁷.

Mimo licznych dyskusji politycznych i doktrynalnych ustawodawca podatkowy nie zdecydował się nigdy na implementację ilorazu rodzinnego¹⁷⁸. Iloraz małżeński jest instytucją przede wszystkim wspierającą instytucję małżeństwa, a pośrednio przyczyniającą się do wsparcia rodziny. Jest on najbardziej korzystny, gdy

¹⁷⁵ Art. 27f zmieniony przez art. 1 pkt 2 lit. a–c ustawy z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 25 listopada 2014 r., poz. 1644).

¹⁷⁶ A. Nita, *Z problematyki opodatkowania rodziny podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Prawniczy” 1993, nr 6, s. 164–166.

¹⁷⁷ Art. 6 zmieniony przez art. 1 pkt 2 lit b ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 16 kwietnia 1993 r. Nr 28, poz. 127).

¹⁷⁸ T. Kardach, M. Karlikowska, *Ulgi rodzinne w podatkach dochodowych od osób fizycznych w wybranych państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4, s. 61–62; H. Litwińczuk, *Opodatkowanie rodziny*, Warszawa 1989, s. 85 i n.; W. Wójtowicz, *Kontrowersje wokół „pro-rozumności” systemu...*, s. 64; W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych...*, s. 101–102.

jeden z małżonków nie uzyskuje dochodów, a więc zniechęca do podejmowania szeroko rozumianej pracy. Ponadto iloraz małżeński funkcjonujący obok wsparcia dla osób samotnie wychowujących dzieci może skłaniać rodziny co najmniej dwudziennie do utrzymywania fikcji samotnego wychowywania dziecka, aby w ten sposób podwójnie skorzystać z preferencji podatkowej. Kontrola stanu faktycznego w tym zakresie nie jest łatwa, stąd warto zastanowić się nad sensownością i efektywnością rozwiązania, jakim jest iloraz małżeński.

Zastosowanie kilku typów skali podatkowej w zależności od składu osobowego rodziny miało miejsce w ramach ustawodawstwa międzywojennego. Zgodnie z art. 26 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym stopę podatkową obniżano o jeden stopień na każdego takiego członka rodziny, powyżej dwóch, o ile dochód głowy rodziny nie przekraczał 16 000 mk i miała ona na utrzymaniu więcej niż dwóch członków rodziny. Ponadto art. 25 tej samej ustawy przewidywał swoiste „bykowe” podwyższające stopę podatkową o 20% dla podatników nieżonatych lub niezamężnych, niemających na utrzymaniu żadnego członka rodziny, lecz posiadających dochód ponad 10 000 mk.

Przykładem systemu zasiłków rodzinnych jest głośny program 500+ wprowadzony ustawą z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci¹⁷⁹. Zgodnie z art. 4 tej ustawy celem świadczenia wychowawczego jest częściowe pokrycie wydatków związanych z wychowywaniem dziecka, w tym z opieką nad nim i zaspokojeniem jego potrzeb życiowych. Świadczenie to przysługuje matce, ojcu, opiekunowi faktycznemu dziecka albo opiekunowi prawnemu dziecka do dnia ukończenia przez dziecko 18 roku życia w wysokości 500,00 zł miesięcznie na dziecko w rodzinie. Świadczenie wychowawcze przysługuje na pierwsze dziecko osobom, jeżeli dochód rodziny w przeliczeniu na osobę nie przekracza kwoty 800,00 zł, a jeśli członkiem rodziny jest dziecko niepełnosprawne, to granica przyznawania świadczenia podwyższana jest do kwoty 1200,00 zł.

W literaturze wskazuje się, że nieliczne państwa zdecydowały się na tworzenie systemu wsparcia rodziny wyłącznie za pomocą systemu podatkowego albo systemu zasiłków społecznych. Niemniej powszechnie przyjmuje się, że ustawodawca ma swobodę w wyborze systemu wsparcia rodziny. Nie stoi to w sprzeczności z zasadą zdolności płatniczej. Wyrównanie ubytku zdolności płatniczej jest bowiem obligatoryjne w ramach systemu podatkowego, jeśli ustawodawca nie wyrównał tego ubytku wcześniej w inny sposób – np. przez świadczenia rodzinne na dzieci. Ustawodawca nie ma obowiązku interwencji podatkowej wtedy, jeśli ubytek zdol-

¹⁷⁹ Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. z dnia 17 lutego 2016 r., poz. 195).

ności podatkowej został wyrównany w całości, a system wsparcia ma charakter powszechny.

Kolejną kwestią są ograniczenia dostępności transferów socjalnych wyrównujących ubytki zdolności płatniczej według kryteriów dochodowych. Za przykład może posłużyć ulga na pierwsze dziecko czy też świadczenie wychowawcze na dziecko w ramach systemu 500+. Ubytek zdolności płatniczej następuje tu wskutek tego, że podatnik posiadający dziecko znajduje się w innej sytuacji majątkowej niż podatnik, który dziecka nie posiada. W ujęciu subiektywnym ich zdolność płatnicza nie jest więc równa – na jednym ciąży obowiązek utrzymania dziecka, drugi takiego obowiązku nie ma. Ograniczenie dostępności świadczenia według kryterium dochodowego wyrównuje więc ubytek zdolności płatniczej jedynie części podatników, którzy kwalifikują się do jego otrzymania.

W doktrynie podnoszone są czasem głosy, że takie ograniczenie jest zgodne z zasadą równości, ponieważ wsparcie otrzymują osoby, które spełnią kryterium dochodowe jego przyznania¹⁸⁰. Taka argumentacja jest trafna jedynie, jeśli zasada równości jest tu postrzegana przez pryzmat przyznawanego wsparcia. Jeśli jednak wsparcie to ma wyrównywać ubytek zdolności płatniczej, to nie można mówić o zgodności z zasadą równości.

Ustawodawca może również na różne sposoby uwzględniać minimum egzystencji podatnika. W formie podatkowej może to nastąpić przez zwolnienie od opodatkowania określonego minimum dochodów uzyskanych przez podatnika w ciągu roku albo też odliczenie od uzyskanych przychodów minimalnych kosztów egzystencji podatnika¹⁸¹. Minimum egzystencji podatnika może zostać zapewnione również w drodze transferów gotówkowych, np. w ramach bezwarunkowego dochodu gwarantowanego.

Tę pierwszą formułę przybrała skala podatkowa uregulowana w art. 23 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym. Skala miała charakter kwotowy, a dochody poniżej 2500 do 5500 marek były zwolnione spod opodatkowania. Wysokość zwolnienia zależała od klasy miejscowości, w której uzyskiwano dochód. To zwolnienie przybierało faktycznie charakter pierwszego (zerowego) stopnia skali podatkowej, który był opodatkowany stawką 0%.

Obecna ustawa podatkowa przyjęła model minimum egzystencji polegający na odliczeniu określonej kwoty od podatku, co stanowi pewną modyfikację koncepcji odliczenia kosztów egzystencji od podatku. Przez długi okres czasu trudno było jednak mówić o uwzględnianiu przez ustawodawcę podatkowego kosztów

¹⁸⁰ W. Wójtowicz, *Kontrowersje wokół „prorodzinności” systemu...*, s. 66–67.

¹⁸¹ W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego...*, s. 415–416; W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: red. E. Etela, *System prawa finansowego*, t. 3, Warszawa, 2010, s. 35.

egzystencji, ponieważ niezmiennia od 2009 r. kwota zmniejszająca podatek w wysokości 556 zł 02 gr z pewnością nie starczała na pokrycie minimalnych wydatków na egzystencję¹⁸². Potwierdziło to orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r. uznające tę regulację za niekonstytucyjną i nakazujące uwzględnić minimum egzystencji podatnika¹⁸³.

Od 2017 r. ustawodawca podatkowy, próbując uwzględnić zalecenia Trybunału Konstytucyjnego, zmodyfikował formułę kwoty wolnej od podatku¹⁸⁴. Upraszczając, ma ona obecnie charakter ruchomy i jest uzależniona od osiąganego dochodu. Dla osób uzyskujących dochód do 6600 zł kwota wolna od podatku wynosi 1188 zł. Następnie dla dochodów od 6600 zł do 11 000 zł kwota wolna stopniowo zmniejsza się, aby osiągnąć 556 zł 02 gr. Ta kwota będzie przysługiwać osobom o dochodach do 85 528 zł. Następnie kwota będzie się ponownie zmniejszać tak, że nie będzie ona przysługiwać podatnikom zarabiającym więcej niż 127 000 zł. Ten skomplikowany mechanizm miał zadośćuczynić wymogom uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika i rygorom budżetowym. Ten sam lub podobny efekt można było osiągnąć na różne inne sposoby, np. zwiększając liczbę szczebli podatkowych, odpowiednio podwyższając progi podatkowe czy tworząc ruchomą skalę podatkową zwiększającą stawkę podatkową w sposób ciągły wraz ze wzrostem dochodu według określonego algorytmu. Wydaje się jednak, że zdecydowałyby względy wizerunkowe – zmiany w stawkach skali podatkowej postrzegane są jako podwyższanie podatków, podczas gdy wbudowany w skalę podatkową mechanizm ustalania kwoty wolnej od podatku jest mniej oczywisty i dostrzegalny dla przeciętnego podatnika. Wybrano rozwiązanie najbardziej skomplikowane, które stawia podatnika przed koniecznością zastosowania dwóch „skal” podatkowych – tej stosowanej do podstawy opodatkowania i tej, która pozwala ustalić kwotę zmniejszającą podatek.

Tak samo jak w przypadku preferencji rodzinnych minimum nie musi być zapewnione w ramach systemu podatkowego. Jednym z pozapodatkowych narzędzi może być budząca ostatnio duże zainteresowanie instytucja dochodu podstawowego. Dochód podstawowy funkcjonuje pod różnymi pojęciami, jak dochód gwarantowany (*guaranteed income*), bezwarunkowy dochód podstawowy (*uncon-*

¹⁸² Art. 27 ust. 1 zmieniony przez art. 1 pkt 28 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 21, poz. 1588 ze zm.).

¹⁸³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

¹⁸⁴ Art. 27 ust. 1a dodany przez art. 1pkt 2 lit. b ustawy z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 29 listopada 2016 r., poz. 1926).

ditional basic income), dochód obywatelski (*citizen's income*), demogrant czy dywidenda społeczna (*social dividend*). Jego idea sprowadza się do wypłaty każdemu indywidualnie, bez kryteriów dochodowych czy wymagań dotyczących pracy, określonej kwoty pieniężnej¹⁸⁵.

Poszczególne szkoły ekonomiczne w różny sposób widzą funkcjonowanie dochodu podstawowego. Podejście klasyczne liberalne opiera się na idei wcześniej przywołanego negatywnego podatku dochodowego. Osoby, które nie osiągnęły określonego minimalnego dochodu, nie powinny płacić podatku, a państwo powinno wyrównywać różnicę między dochodem minimalnym a dochodem osiąganym przez podatnika, wypłacając mu odpowiednią kwotę pieniężną. Liberałowie uznają dochód podstawowy za drogę do odbiurokratyzowania państwa, a także okazję do rezygnacji z części świadczeń socjalnych. Podejście socjaldemokratyczne akceptuje porażkę współczesnych systemów opieki społecznej oraz tego, że uelastycznianie zatrudnienia przyniosło fenomen tzw. „pracujących ubogich”. W tym ujęciu należy mówić raczej o dochodzie gwarantowanym, który jest bezwarunkowy i trwa tak długo, jak osoba znajduje się poniżej progu ubóstwa. Podejście radykalne zakłada, że dochód powinien mieć charakter powszechny, bezwarunkowy i nieograniczony czasowo. Tego typu koncepcja jest wspierana przez organizację BIEN (Basic Income Earth Network) i USBIG (United States Basic Income Guarantee)¹⁸⁶. Wydaje się, że ten trzeci model zaczyna być koncepcją dominującą w publicznym dyskursie na temat dochodu podstawowego. Polska sieć dochodu podstawowego wyróżnia siedem cech charakteryzujących te świadczenie: powszechność, bezwarunkowość, bezkryterialność, indywidualność (przysługuje jednostce, a nie np. rodzinie), podstawowość (wysokość świadczenia pozwala zaspokoić podstawowe potrzeby biologiczne i społeczne), regularność i pieniężność¹⁸⁷.

Jak wcześniej wskazano, w przypadku ulgi na dziecko kryterium dochodowe należy uznać za niezgodne z subiektywną zasadą równości jako niewyrównujące ubytku zdolności płatniczej. W przypadku minimum egzystencji sytuacja rysuje się trochę inaczej. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że kwestia minimum egzystencji może być uregulowana na wiele sposobów, a ustawodawca ma w tym względzie swobodę regulacyjną. Trybunał zastrzegł jednak, że ustawodawca ma obowiązek określić wskaźniki o charakterze ekonomicznym i społecznym, dzięki którym będzie można określić zobowiązanie podatkowe w taki sposób, aby kore-

¹⁸⁵ *Bezwarunkowy dochód podstawowy – postulat godny rozważenia*, „Praktyka Teoretyczna” 2014, nr 2, t. 12, s. 9–10.

¹⁸⁶ A. Fumagalli, S. Lucarelli, *Dochód podstawowy a wydajność w kapitalizmie kognitywnym*, przeł. K. Szadkowski, „Praktyka teoretyczna” 2014, nr 2, s. 81–82.

¹⁸⁷ <http://dochodpodstawowy.pl> [dostęp: 9.03.2017].

spondowało ze zdolnością podatnika do jego wypełnienia. Trybunał stwierdził, że orzekł niekonstytucyjność przepisu ze względu na sytuację zwłaszcza części adresatów zaskarżonego przepisu¹⁸⁸. Wydaje się, że Trybunał, odnosząc się do „części adresatów zaskarżonego przepisu”, zauważył szczególną charakterystykę regulacji minimum egzystencji. W przypadku minimum egzystencji nie mamy bowiem do czynienia z ubytkiem zdolności płatniczej podatnika wskutek jakiegokolwiek zdarzenia zewnętrznego (np. obowiązku alimentacyjnego), a raczej ze zdolnością płatniczą związaną z osobą samego podatnika. Tym samym uzależnienie skorzystania z kwoty wolnej od podatku od kryterium dochodowego nie będzie naruszało zasady równości, ponieważ osoba o odpowiednio wyższym dochodzie będzie posiadać zdolność płatniczą do poniesienia świadczenia podatkowego i będzie znajdować się w porównywalnej sytuacji do każdego innego podatnika uzyskującego dochód w tej samej wysokości. Osoba nieposiadająca zdolności do poniesienia świadczenia podatkowego będzie zaś mogła skorzystać z podatkowego minimum egzystencji. Uzależnienie wykorzystania minimum egzystencji od kryterium dochodowego jest więc zgodne z zasadą zdolności płatniczej. Oddzielną kwestią, która być może mogłaby budzić kontrowersje, jest zgodność kryterium dochodowego z zasadą równości z punktu widzenia opodatkowania tego samego dochodu. Minimum egzystencji osoby niżej uposażonej zostanie zwolnione z opodatkowania, podczas gdy osoba zamożniejsza takiego zwolnienia nie uzyska. Ten sam dochód u jednego podatnika zostanie więc opodatkowany, a u drugiego nie.

Jednym z najistotniejszych narzędzi służących indywidualizacji opodatkowania są stawki podatkowe. Jak wskazuje się w literaturze i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zasada zdolności wyklucza podatki pogłówne, czyli takie, które nakazywałyby płać całej społeczności podatki o tej samej wysokości. Trybunał Konstytucyjny wskazuje równocześnie, że rozstrzygnięcie, czy to stawka proporcjonalna, progresywna lub regresywna stanowi rozwiązanie sprawiedliwe, jest kwestią indywidualną. Skoro jest kwestią indywidualną, to można by przyjąć, że w ocenie Trybunału Konstytucyjnego pozostaje w zakresie względnej swobody ustawodawcy podatkowego¹⁸⁹. Takie twierdzenie byłoby jednak zbyt daleko posunięte, a swoboda ustawodawcy w zakresie indywidualizacji podatków według każdego z powyższych typów skali ma inny zakres.

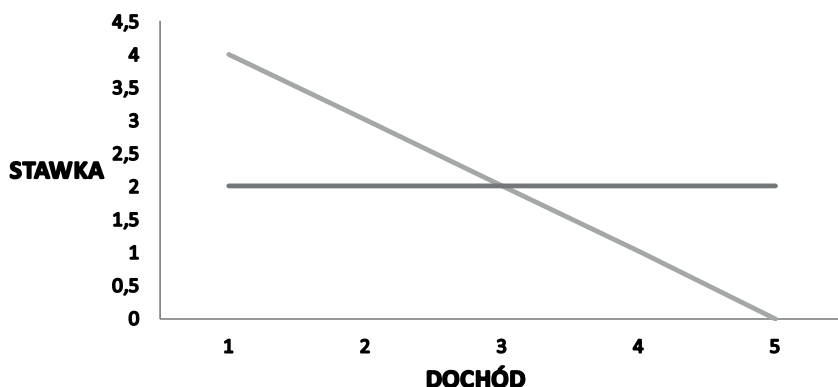
Zdecydowanie najbardziej kontrowersyjną z wymienionych wyżej typów stawek jest stawka regresywna. Stawka regresywna – ujęta kwotowo lub procentowo – maleje wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Jeśli zgodnie przyjmuje

¹⁸⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

¹⁸⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 217; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

się zakaz podatku pogłównego o charakterze proporcjonalnym, to tym większe kontrowersje może budzić stawka regresywna – przynajmniej w jej niektórych ujęciach. Stawka regresywna ujęta kwotowo wydaje się bezwzględnie niekonstytucyjna, ponieważ podatnik o wyższej zdolności płatniczej zapłaci niższy podatek mierzony w wartościach bezwzględnych. Przykładowo ustawodawca chcąc zebrać 10 jednostek pieniężnych, decydując się na podatek pogłówny każdego z podatników osiągających dochód od 1 do 5, musi obciążyć kwotą 2 jednostek pieniężnych. W przypadku stawki regresywnej i tej samej bazy podatników stawka dla podatnika o najniższym dochodzie musiałaby wynieść 4, zaś o najwyższym dochodzie 0 jednostek pieniężnych. Od razu widać, że podatnicy o niższej zdolności podatkowej nie byłoby w stanie zapłacić żadnego z tych podatków z uzyskanego przez nich dochodu.

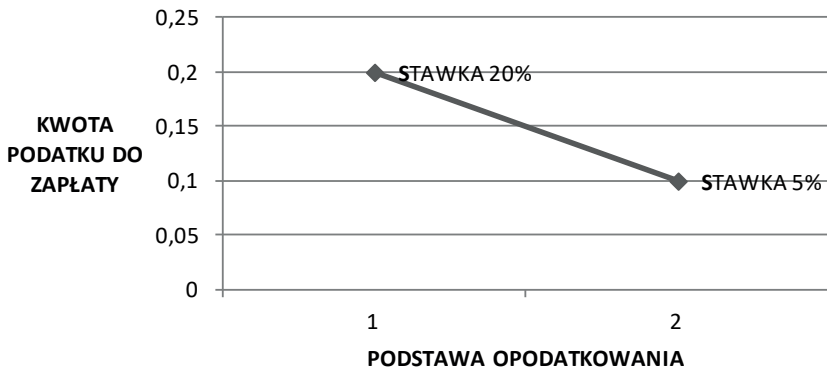
PODATEK POGLÓWNY A KWOTOWA STAWKA REGRESYWNA



Rysunek 1. Źródło: Opracowanie własne.

Wydaje się, że wypowiadając się na temat dopuszczalności stawki regresywnej, nauka i Trybunał Konstytucyjny mają na myśli jej ujęcie procentowe. Powyższy przykład, jakkolwiek trochę trywialny, konieczny jest do konstatacji, że podobny efekt może dać zastosowanie regresywnej skali procentowej. Wystarczy, że stawka na każdą jednostkę pieniężną będzie więcej niż dwukrotnie niższa. Przykładowo podatnik przy podstawie opodatkowania 1 obłożony stawką podatkową 20% zapłaci 0,2 jednostki pieniężnej, zaś podatnik przy podstawie opodatkowania 2 obłożony stawką procentową w wysokości 5% zapłaci 0,1 jednostki pieniężnej.

PROCENTOWA STAWKA REGRESYWNA



Rysunek 2. Źródło: Opracowanie własne.

Powyższy przykład jest przerysowany i można mu postawić zarzut, że raczej nie wystąpiłby w rzeczywistości, ponieważ ustawodawca podatkowy, tworząc skalę podatkową, nie dopuściłby do powstania tak rażących dysproporcji. Warto jednak zadać sobie pytanie, jaka regresywna skala podatkowa byłaby dopuszczalna na gruncie konstytucyjnym? Gdybyśmy podnieśli stawkę procentową dla podstawy opodatkowania 2 do 10%, to mielibyśmy do czynienia z równym kwotowo obciążeniem dla obojga podatników, które również nie jest akceptowane jako faktycznie odpowiadające (w tym przypadku) podatkowi głównemu. Jak wiele wyższą stawką podatkową musiałby więc zostać obciążony podatnik o wyższej podstawie opodatkowania, aby miała ona przymiot konstytucyjności? Na to pytanie trudno odpowiedzieć. Co do zasady, stawka regresywna ma charakter niekonstytucyjny, jeśli ma ona przede wszystkim charakter fiskalny. W sytuacji, w której osoba o wyższej zdolności płatniczej płaci niższy podatek, mamy do czynienia z niepoprawnym rozkładem ciężaru podatkowego. Im bardziej widoczny jest efekt interwencyjny (a mniej obecny jest efekt obciążeniowy) podatku, tym bardziej można mówić o dopuszczalności zastosowania stawki regresywnej. Warunkiem jest oczywiście właściwe konstytucyjne uzasadnienie takiego efektu interwencyjnego normy podatkowej.

Kolejnym sposobem na indywidualizację obciążenia podatkowego jest zastosowanie skali proporcjonalnej, zwanej również liniową. Stawka liniowa ujęta procentowo pozostaje niezmienna wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania (stawka liniowa ujęta kwotowo to po prostu podatek główny). Zmianie ulega jedynie kwota podatku do zapłaty, która rośnie wraz ze wzrostem podstawy

opodatkowania¹⁹⁰. Stawkę proporcjonalną stosuje się zazwyczaj w przypadku opodatkowania przychodu i konsumpcji, choć w ostatnich latach idea podatku liniowego znalazła również zastosowanie względem podatków dochodowych. Przykładem jest tu możliwość opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej liniową stawką 19%¹⁹¹. W niemieckiej doktrynie prawa finansowego toczy się spór o obowiązywanie zasady progresywności¹⁹² (przynajmniej w ramach podatku dochodowego), *ergo* niekonstytucyjności podatku liniowego¹⁹³. W Polsce wydaje się, że co do zasady nie kwestionuje się konstytucyjności wprowadzenia stawki liniowej przez ustawodawcę podatkowego np. w podatku dochodowym. Należy uznać, że podatek liniowy uwzględniający minimum egzystencji jest dopuszczalny na gruncie polskiej ustawy zasadniczej. Kluczową dla możliwości jego implementacji jest systemowa sprawiedliwość podatkowa, tj. badanie całkowitego obciążenia nałożonego na podatnika. Całkowity ciężar podatkowy nie może przybrać charakteru regresywnego, co może mieć miejsce przy stosowaniu podatków pośrednich obok podatku o stawce liniowej.

Typowym narzędziem indywidualizacji obciążenia podatkowego w ramach podatków dochodowych (a często też majątkowych) jest skala progresywna. Podobnie jak w przypadku poprzednich typów stawek – regresywnej i proporcjonalnej – ustawodawca nie ma tu całkowitej swobody w ustanawianiu norm podatkowych. Z pewnością granicą opodatkowania dla stawek progresywnych jest konfiskatoryjność opodatkowania. Trudno jednoznacznie wyznaczyć granicę konfiskatoryjności podatku, lecz z pewnością zostaje ona przekroczona, gdy stawka podatkowa osiąga pułap 100% podstawy opodatkowania¹⁹⁴.

Skala progresywna daje szeroki zakres możliwości indywidualizacji obciążenia podatkowego. Wyróżniamy progresję globalną i szczeblową. Progresja globalna zakłada zastosowanie tylko jednej stawki podatkowej do całej podstawy opodatkowania. Odwrotna sytuacja ma miejsce w przypadku progresji szczeblowej, gdzie podstawa opodatkowania dzielona jest na wiele części, do których mają zastosowanie poszczególne stawki podatkowe. Progresja globalna wymusza gwałtowny wzrost progresji, zaś progresja szczeblowa ją spłaszcza. Progresja globalna budzi istotne wątpliwości w zestawieniu z zasadą zdolności płatniczej, po-

¹⁹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 117.

¹⁹¹ Art. 30c UPDOF.

¹⁹² D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, s. 46; R. Jüptner, *Leistungsfähigkeit und Veranlassung...*, s. 83.

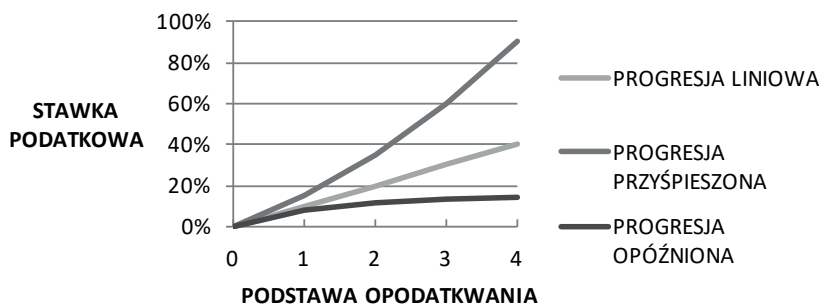
¹⁹³ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht-Ein systematischer Grundriß...*, s. 51; H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat...*, s. 134–135.

¹⁹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, s. 98–99.

nieważ opodatkowanie tego samego dochodu nie jest równe. Minimalna różnica w podstawie opodatkowania może powodować istotne konsekwencje w opodatkowaniu podatnika, mimo że faktycznie znajduje się on w porównywalnej sytuacji ze względu na zdolność płatniczą z innym podatnikiem (który np. zarobił jednego złotego mniej i nie przekroczył kolejnego progu podatkowego). Progresji globalnej można również postawić zarzut nieefektywności – wywołuje ona zbędny opór podatkowy, który może przejawiać się w legalnych i nielegalnych sposobach obniżania podstawy opodatkowania, w tym rezygnacji z aktywności ekonomicznej.

Różne typy progresji można również wyróżnić ze względu na tempo wzrostu stawki względem podstawy opodatkowania. W przypadku szybszego wzrostu tempa stawki w stosunku do tempa wzrostu podstawy opodatkowania mamy do czynienia z progresją przyspieszoną, w odwrotnej sytuacji z progresją opóźnioną. Gdy relacja tempa wzrostu stawki do tempa wzrostu podstawy opodatkowania pozostaje stała, mamy do czynienia z progresją liniową.

TYPY PROGRESJI WG TEMPA WZROSTU STAWKI PROCENTOWEJ



Rysunek 3. Źródło: Opracowanie własne.

Ostatnim z przykładów z zakresu sposobów indywidualizacji ciężaru podatkowego jest dobór odpowiedniego wskaźnika zdolności płatniczej. Celem ilustracji problematyki zestawiono ze sobą zastany przychód i dochód. Przyjmuje się, że przychód rozumiany jest jako wpływ brutto (bez potrącania kosztów uzyskania przychodu). Podatki przychodowe wprowadza się z reguły w krajach o niskim poziomie rozwoju gospodarczego, gdzie zyski podmiotów kształtują się na znikomym poziomie, a administracja podatkowa ma ograniczone możliwości weryfikowania

prawidłowości potrącania kosztów uzyskania przychodu. Podatki przychodowe zazwyczaj opierają się na stawkach proporcjonalnych¹⁹⁵.

Najistotniejszym narzędziem indywidualizacji w przypadku podatków przychodowych jest zazwyczaj stawka podatkowa. W Polsce przykładem podatku przychodowego jest funkcjonująca obok podatku dochodowego ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁹⁶. Zgodnie z art. 12 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych występują stawki: 2,0%, 3,0%, 5,5%, 8,5%, 10%, 17% oraz 20%. Stawka podatku jest uzależniona od typu wykonywanych usług albo sprzedawanych towarów. W przypadku podatków przychodowych stawka podatku musi być właściwie dobrana, aby choć w przybliżeniu nałożyć właściwy ciężar podatkowy na określony rodzaj działalności.

Odwrotnie wygląda sprawa w przypadku podatków dochodowych. Dochód bowiem jest różnicą między uzyskanymi przychodami a kosztami ich uzyskania. Koszty uzyskania przychodu na gruncie podatków dochodowych to nie kategoria ekonomiczna czy rachunkowa, a prawna. Wynika to z tego, że UPDOF zawiera katalog kosztów niepodlegających potrąceniu od uzyskanego przychodu¹⁹⁷. Koszt jest również kategorią obiektywnie indywidualizującą prowadzoną aktywność ekonomiczną. Uwalnia ustawodawcę od konieczności szacowania zyskowności konkretnego typu przedsięwzięcia ekonomicznego i dobierania pod tym kątem odpowiedniej stawki podatkowej, ponieważ jego zyskowność jest różnicą między przychodami a kosztami ich uzyskania. Warto również zauważyć, że w podatkach przychodowych niemożliwe jest dobranie właściwej stawki podatkowej do konkretnego typu przedsięwzięcia gospodarczego, ponieważ nawet wśród tej samej kategorii działalności funkcjonują różnorodne modele biznesowe (występujące dodatkowo w różnym otoczeniu gospodarczym). Tym samym postulaty zamiany podatku dochodowego na powszechny podatek przychodowy pod hasłem uproszczania podatków mogą się okazać zwodnicze, ponieważ będą wymagać doboru różnorodnych stawek podatkowych do różnych typów działalności gospodarczej. Im bardziej taki podatek ma być sprawiedliwy, tym większą liczbę stawek powinien zawierać. Tymczasem wykonywanie wielu typów aktywności obłożonych różnymi stawkami podatkowymi w ramach tego samego przedsiębiorstwa wymagałoby li-

¹⁹⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 121.

¹⁹⁶ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2016, poz. 2180) – dalej ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym.

¹⁹⁷ A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 122.

czenia proporcji przy zapłacie podatku. Problematyczne jest również opodatkowanie przychodu w sytuacji, gdy aktywność ekonomiczna nie przynosi zysku. Oprócz sytuacji spowolnienia gospodarczego istnieje szereg typów przedsięwzięć (zwłaszcza innowacyjnych), które na początku działalności zakładają niedochodowość. Podatki dochodowe w naturalny sposób wymuszają uczciwość rozliczeń podatkowych, ponieważ koszt jednego podatnika jest przychodem drugiego. Ponoszącemu koszt zależy na jego ujęciu w księgach podatkowych, zaś osiągający przychód zmuszony jest w ten sposób ująć go w swoich księgach, pamiętając o możliwości podlegania kontroli krzyżowej. Podsumowując, podatki dochodowe oprócz wielu wad wykazują jednak więcej zalet – jedną z nich jest możliwość obiektywnej indywidualizacji opodatkowania prowadzonej działalności ekonomicznej.

Innym mechanizmem indywidualizacji opodatkowania jest udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 67a OP. Organ podatkowy udziela jej na wniosek podatnika w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Może ona polegać na: odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty, odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetkami od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, umorzeniu w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Ustawodawca podatkowy nie jest w stanie i ze względu na potrzebę zwięzłości tekstu prawnego nie powinien kazuistycznie przewidywać każdej nadzwyczajnej sytuacji, która może utrudnić podatnikowi spłatę zobowiązań¹⁹⁸. To samo dotyczy uwzględnienia wszelkich uwarunkowań, które mogłyby mieć wpływ na zdolność płatniczą podatnika. Sposobem unikania nadmiernie częstych i kazuistycznych zmian normatywnych jest realizacja postulatu elastyczności prawa podatkowego poprzez stosowanie określeń nieostrych i klauzul generalnych jak np. przywołana regulacja zawarta w art. 67a OP¹⁹⁹.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazuje się, że ważny interes podatnika występuje, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Do takich sytuacji miałyby się zaliczać m.in. utrata losowa majątku, nagła utrata możliwości zarobkowania czy też nieporadność życiowa związana z nagłym pogorszeniem się zdro-

¹⁹⁸ A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 362.

¹⁹⁹ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego – zarys problematyki*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2013, nr 315/1, s. 43 i n. Krytycznie na temat niektórych elementów konstrukcji art. 67a OP: ibidem, s. 52–53; P. Borszowski, *Elastyczność a zwrot szacunkowy „ważny interes podatnika” w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych*, w: red. W. Miemieć, K. Sawicka, *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 190–200.

wia podatnika. Ważny interes podatnika ma więc miejsce w wyjątkowej sytuacji, w której podatnik znajduje się i to niezależnie od swojej świadomej woli²⁰⁰. Wydaje się jednak, że pojęcie „ważnego interesu podatnika” może przybrać charakter zdecydowanie szerszy. W orzecznictwie wskazuje się również, że „ważnego interesu podatnika” nie można ograniczać tylko do sytuacji nadzwyczajnych czy też zdarzeń losowych uniemożliwiających uregulowanie zaległości podatkowych. Pojęcie to funkcjonuje w zdecydowanie szerszym znaczeniu uwzględniającym także normalną sytuację ekonomiczną podatnika, wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz ponoszonych wydatków²⁰¹. Z pewnością w tak szeroko określonej przesłance „ważnego interesu podatnika” wpisuje się uwzględnienie jego zdolności płatniczej. Zastosowanie ulgi powinno mieć miejsce wobec podatnika w sytuacji, w której niezawinienie nie wykazuje on zdolności płatniczej do zapłaty podatku. Inna sytuacja ma miejsce, gdy wskutek błędu (lub przeoczenia) ustawodawcy nie uwzględniono ubytku zdolności płatniczej podatnika, który jednak jest w stanie ponieść ciężar podatkowy. Takie sytuacje organy podatkowe powinny rozważać *a casu ad casum*. Ulga w spłacie zobowiązań w obecnym kształcie nie jest narzędziem całkowicie uniwersalnym i nie w każdym przypadku może chronić podatnika przed niesprawiedliwością podatkową.

W orzecznictwie zwraca się również uwagę na nieprawidłową wykładnię przesłanki interesu publicznego przez organy podatkowe. Nie może się ona ograniczać jedynie do interesu fiskalnego państwa czy związku samorządu, tj. zapewnienia środków finansowych na realizację zadań publicznych. Organom podatkowym nie wolno pomijać innych przejawów interesu publicznego, często sprzecznych z bieżącym interesem fiskalnym – przykładowo interesem publicznym może być zapewnienie dostaw ciepła i energii elektrycznej przez zalegającą z podatkiem spółkę²⁰². Pojęcia interesu publicznego nie można też ograniczać do konieczności respektowania zasady równości i powszechności opodatkowania²⁰³. Powyższe powinno zostać uwzględnione przez organy w sytuacji ważenia interesu publicznego i ważnego interesu podatnika (np. braku zdolności płatniczej).

Postępowanie podatkowe w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań jest wszczynane na wniosek samego podatnika. W związku z tym powinien on współpracować

²⁰⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 października 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 468/16 (LEX nr 2153742).

²⁰¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 7 września 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 133/16 (LEX nr 2120460).

²⁰² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 454/16 (LEX nr 2144485).

²⁰³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 7 września 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 133/16 (LEX nr 2120460).

z organem w celu ustalenia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy. W sprawie umorzenia ciężar dowodu zdecydowanie przesuwają się na stronę podatnika. Wskazuje się, że nieprzedstawianie dokumentów uzasadniających przyznanie ulgi, mimo wezwań organu podatkowego, może być podstawą do odmowy umorzenia zaległości²⁰⁴.

Decyzja w przedmiocie ulgi w spłacie zobowiązań ma charakter uznaniowy. Oznacza to, że nawet spełnienie określonej w tym przepisie przesłanki w postaci zaistnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego nie obliguje organów podatkowych do udzielenia ulgi, a jedynie stwarza możliwość jej udzielenia²⁰⁵. Swobodne uznanie organów nie oznacza jednak dowolności czy samowolności²⁰⁶. Swoboda nie może oznaczać przekraczania pewnych granic, w obrębie których może poruszać się organ podatkowy. Organ, podejmując decyzję w następstwie wystąpienia przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, przekracza granicę uznania, gdy decyzja została podjęta z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych czy też na podstawie fałszywych przesłanek (argumentów, które są nieprawdziwe)²⁰⁷. Do kategorii przekroczenia uznania administracyjnego należałoby zaliczyć odmowę umorzenia zaległości podatkowej powstałej wskutek niezawinionego, należyście udowodnionego braku zdolności płatniczej.

Na koniec warto wspomnieć, że zgodnie z art. 83 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, jeżeli wskutek niekorzystnych okoliczności lub nadzwyczajnych wydarzeń zdolność płatnicza osoby fizycznej znacznie osłabła, komisja szacunkowa mogła na prośbę podatnika, wniesioną najpóźniej do końca roku podatkowego, umorzyć odpowiednią część wymierzonego podatku, gdy uznała, że podatnik tej ulgi potrzebuje. W II Rzeczypospolitej ulga w spłacie zobowiązań podatkowych była więc bezpośrednio wiązana z pojęciem zdolności płatniczej.

Powyższe pozytywnie weryfikuje szóstą tezę, zgodnie z którą ustawodawca ma względną swobodę w realizacji obowiązku indywidualizacyjnego w ramach zasady zdolności płatniczej sensu *stricto*. Wynika to z utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego. W ramach tej swobody obowiązany jest jednak uwzględ-

²⁰⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 21 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Ke 365/16 (LEX nr 2084359).

²⁰⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2389/14 (LEX nr 2177325).

²⁰⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 362.

²⁰⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2016 r. II FSK 3507/14 (LEX nr 2082148).

niać materialne granice opodatkowania, jak zasada zdolności płatniczej. Wybór metody uwzględniania zdolności płatniczej zależy od woli ustawodawcy i może się opierać również na narzędziach pozapodatkowych.

4.9. Rozkład całkowitego ciężaru podatkowego

Tytuł pracy w sposób nieprzypadkowy osadza zasadę zdolności płatniczej w polskim systemie podatkowym. Jak wskazuje A. Gomułowicz, zdolność płatnicza nie może być bowiem traktowana w sposób izolowany, ale systemowy. Nazywa to systemową sprawiedliwością prawa podatkowego²⁰⁸. Oznacza to, że badanie poprawności konstytucyjnej nie może sprowadzać się wyłącznie do kontroli poszczególnych podatków, a musi objąć też całkowite obciążanie jednostki. Stanowi ono różnicę między sumą obciążeń podatkowych a transferami na rzecz jednostki. Elementem zasady zdolności płatniczej sensu *largo* będzie więc uwzględnianie zasady zdolności płatniczej względem całościowego ciężaru podatkowego nałożonego na jednostkę.

Tematyka całkowitego obciążenia podatkowego była przedmiotem ożywionej dyskusji doktrynalnej i orzeczniczej w Niemczech. Choć, jak wskazuje się w literaturze, problematyka rozkładu sumarycznych obciążeń podatkowych jest równie stara jak historia opodatkowania²⁰⁹, to istotnym przyczynkiem do debaty było orzeczenie niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 1995 r. Sąd konstytucyjny orzekł, że podatek majątkowy może być nałożony na podatnika jedynie wtedy, jeśli jego dochód nie jest obciążony w wyższym stopniu niż ok. 50%. Z orzeczenia wynioskowano, że Trybunał postanowił ustanowić górną granicę opodatkowania dochodu w wysokości 50%²¹⁰. Orzeczenie było żywo dyskutowane w doktrynie²¹¹, a sam Trybunał Konstytucyjny wycofał się z niego wyrokiem z 2006 r. Wskazał, że nie dotyczyło ono górnej granicy opodatkowania dochodu, a raczej dotyczyło całkowitego opodatkowania majątku w sytuacji poboru podatku majątkowego obok podatku dochodowego²¹².

²⁰⁸ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 56.

²⁰⁹ D. Birk, *Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht*, w: red. D. Birk, *Steuern auf Erbschaft und Vermögen. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft eV*, Köln 1999, 22, s. 130.

²¹⁰ Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 22 czerwca 1995 r., sygn. akt 2 BvL 37/91, opublikowane w zbiorze urzędowym BVerfGE 93, 121.

²¹¹ D. Birk, *Rechtfertigung der Besteuerung...*, s. 4; K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuer-moral...*, t. 366, s. 42; H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat...*, s. 65 i n.

²¹² Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 18 stycznia 2006 r., sygn. akt 2 BvR 2194/99, opublikowane w zbiorze urzędowym BVerfGE 115, 97–118.

Niemiecka dyskusja wokół zasady „podziału na pół” (*der Halbteilungsgrundsatz*) każe postawić dwa pytania: po pierwsze o dozwoloną wysokość całkowitego opodatkowania, po drugie o właściwy miernik całkowitego obciążenia podatkowego. Nie można ustalić jednej stałej górnej granicy opodatkowania. Tak jak zasada zdolności płatniczej, tak i tego typu granica ma charakter indywidualny i zależy od wielu czynników – np. dochodu i majątku podatnika, a nawet okoliczności w jakich państwo nakłada np. nadzwyczajne daniny. Kwestia górnej granicy całościowego opodatkowania przypomina trochę dyskusję nad charakterystyką konfiskatoryjności opodatkowania. W doktrynie istnieje konsensus, że granica, w której podatek zamienia się w konfiskatę, jest płynna i nie może być ustalona raz na zawsze. Nie oznacza to jednak, że ktokolwiek kwestionuje potrzebę istnienia zakazu konfiskatoryjności opodatkowania.

Kolejną kwestią jest to, co powinno być podstawą oceny całkowitego obciążenia podatkowego: przychód, dochód czy majątek? Powszechnie wskazuje się na dochód jako najdoskonalszą miarę całkowitego rozkładu ciężaru podatkowego. Nie może to być jednak dochód w *stricte* prawnym rozumieniu, ponieważ liczne zwolnienia i wyłączenia prowadziłyby do wadliwości pomiaru całkowitego obciążenia podatkowego. Ponadto nie da się wykluczyć, że chociażby w przypadku osób zamożnych podstawą do obliczania całkowitego obciążenia podatkowego winien być również w pewnym stopniu majątek. Coraz większe rozwarstwienia majątkowe mogą wymagać radykalnych kroków ze strony ustawodawcy podatkowego, jak np. postulowany przez T. Pikettego światowy powszechny podatek od majątku netto. Według badań bowiem rozwarstwienia majątkowe mają charakter bardziej skrajny niż dochodowe²¹³. Stąd konstatacja, że jeden wskaźnik całkowitego obciążenia podatkowego jest uniwersalny w każdym miejscu i w czasie, byłaby z gruntu błędna.

Kolejną kwestią wartą rozważenia jest to, w jaki sposób obliczyć całkowite obciążenie podatkowe? W jaki sposób potraktować podatki pośrednie? Czy całkowite obciążenie podatkowe winno być prostą sumą wszystkich podatków nakładanych na jednostkę? W literaturze wskazuje się na problematyczność stworzenia takiego katalogu, co jednoznacznie mogłoby zostać potwierdzone jedynie w drodze regulacji konstytucyjnej lub ustawowej, a co z dużą dozą prawdopodobieństwa nie będzie miało miejsca²¹⁴. W tak postawionej tezie jest wiele racji, choć wydaje się, że można poczynić kilka ustaleń.

²¹³ D. Hardoon, *An Economy for the 99%: It's time to build a human economy that benefits everyone, not just the privileged few*, „Oxfam International” 2017; T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, przeł. A. Bilik, Warszawa 2015.

²¹⁴ K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral...*, t. 366.

Zasada zdolności płatniczej odnosi się do rozkładu ciężaru podatkowego. Stąd, uwzględniając zasadę zdolności płatniczej w ramach całościowego rozkładu ciężaru podatkowego, należy brać pod uwagę zarówno podatki pośrednie, jak i bezpośrednie. W literaturze podkreśla się regresywny charakter opodatkowania pośredniego. Wynika on z tego, że osoby uboższe wydają większą część swojego dochodu na konsumpcję, ergo proporcjonalnie do dochodu płacą wyższe podatki pośrednie. Między innymi regresywny efekt opodatkowania pośredniego ma uzasadniać progresywność podatków bezpośrednich, w szczególności podatku dochodowego. Ma to być swoiste „wyrównanie” rozkładu całości ciężaru podatkowego²¹⁵.

Wydaje się, że nie każdy podatek winien być wliczany do całkowitego obciążenia podatkowego. Im silniejszy jest efekt ingerencyjny podatku, a więc jego poniesienie zależy od postępowania podatnika, tym bardziej nie powinien być on uwzględniany przy kalkulacji całkowitego obciążenia podatkowego. Przykładowo elementem kalkulacji nie powinien być podatek akcyzowy nałożony na alkohol. Zakup alkoholu nie jest życiową koniecznością, a jego zakup w dużych ilościach nie powinien być podstawą do zakwestionowania konstytucyjności rozkładu ciężaru podatkowego.

Powyższe wytyczne nie mają charakteru precyzyjnego i mieć nie mogą. Rozkład obciążenia podatkowego u każdego podatnika wygląda inaczej, a każda tego typu sprawa powinna być analizowana *a casu ad casum*. Niemniej odmienna konstatacja, że w polskim systemie podatkowym nie uwzględnia się zasady zdolności płatniczej w ujęciu systemowym, miałaby równie groźne konsekwencje. Oznaczałoby to, że ustawodawca mógłby zrezygnować całkowicie z indywidualizacji opodatkowania, a system podatkowy oprzeć np. wyłącznie na podatkach pośrednich obciążających nieproporcjonalnie wysoko podatników, którzy takiego ciężaru nie są w stanie udźwignąć. Ustawodawca podatkowy posiada szeroką autonomię w zakresie kształtowania systemu podatkowego, ale ta autonomia ma swoje granice. Jedną z nich jest właśnie zasada zdolności płatniczej, która w przypadku całościowego rozkładu ciężaru podatkowego będzie barierą dla skrajnych koncepcji dotyczących systemu podatkowego.

Drugim elementem badania całościowego rozkładu ciężaru podatkowego są transfery socjalne odnoszące się do zdolności płatniczej podatnika. Przykładowo mogą to być transfery wyrównujące zdolność podatkową w związku z posiadaniem dzieci czy podstawowy dochód gwarantowany. Świadczenia te podwyższają zdolność płatniczą podatnika, a więc powinny być elementem badania poprawności rozkładu ciężaru podatkowego pod kątem zasady zdolności płatniczej. Analogicznie, jak w przypadku podatków, nie powinny być wliczane transfery mające

²¹⁵ M. Birnbaum, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG...*, s. 96.

skłonić podatnika do określonego działania, które nie są bezpośrednio powiązane ze zdolnością płatniczą. Jako przykład mogą służyć dotacje wspierające instalacje paneli fotowoltaicznych czy wymianę auta na bardziej ekologiczne. Tego typu transfery tylko w sposób pośredni wpływają na zdolność płatniczą podatnika, a są tak naprawdę ceną poniesioną przez państwo za określone postępowania otrzymującego dotację.

Na koniec warto postawić pytanie o możliwość kontroli konstytucyjnej niezgodności z zasadą zdolności płatniczej rozkładu całkowitego ciężaru podatkowego. Czy podlega ona kognicji Trybunału Konstytucyjnego, czy może jest to *lex imperfecta* będące jedynie apelem do ustawodawcy podatkowego? W Polsce dopuszczalna jest jedynie tzw. częściowa kontrola zaniechań konstytucyjnych, tj. oceny konstytucyjności obowiązujących przepisów pod kątem braku unormowań, które ze względu na naturę regulacji powinny się w danym akcie prawnym znaleźć. Trybunał Konstytucyjny nie ma zaś kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na niewydaniu jakiegoś aktu konstytucyjnego np. ustawy podatkowej²¹⁶. Wydaje się, że Trybunał Konstytucyjny mógłby oceniać konstytucyjność poszczególnych aktów przez pryzmat ich wpływu na całosciowy rozkład obciążenia podatkowego – przykładowo konstytucyjność ustanowienia podatku jedynego w postaci podatku od wartości dodanej o jednej wysokiej stawce podstawowej.

Powyższe weryfikuje pozytywnie ostatnią tezę, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej odnosi się również do całosciowego rozkładu ciężaru podatkowego nałożonego na jednostkę (systemowa sprawiedliwość podatkowa). Brak ujęcia zasady zdolności płatniczej w kontekście całkowitego rozkładu ciężaru podatkowego prowadziłby do absurdalnych wniosków. Pozwalałby ustawodawcy obchodzić tę zasadę przez stosowanie np. wyłącznie podatków pośrednich czy też podatków o charakterze interwencyjnym, które nie uwzględniałyby zdolności płatniczej podatnika i nakładały na niego ciężar podatkowy niemożliwy do udźwignięcia.

4.10. Wnioski

Art. 84 Konstytucji RP wyraża pojęcie powszechności opodatkowania (podrozdz. 4.2.). W doktrynie tradycyjnie wyróżnia się powszechność w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym, które jako postulaty rozumiane są szerzej niż wynikałoby to z warstwy normatywnej Konstytucji RP. Powszechność w ujęciu podmiotowym nakazuje, aby każdy ponosił ciężary podatkowe określone w ustawie. Powszech-

²¹⁶ D. Dudek, *Konstytucja RP a zaniechanie ustawodawcze*, w: red. L. Garlicki, A. Szmyt, *Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, doświadczenia i inspiracje*, Warszawa 2003, s. 67.

ność w ujęciu przedmiotowym jest raczej ideałem doktrynalnym, ponieważ nie da się jej odnaleźć w art. 84 Konstytucji RP. Powszechność przedmiotowa często jest mylnie wiązana z pojęciem zdolności płatniczej, choć ma ona charakter częściowo zbieżny z równością w ujęciu poziomym.

Każdy podatek musi nawiązywać do ekonomicznych źródeł opodatkowania. Ich typowymi przejawami jest: przychód, dochód, majątek i konsumpcja. Obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego uregulowany w art. 84 Konstytucji RP jest ściśle powiązany z efektem obciążeniowym podatku. W art. 84 Konstytucji RP jest częściowo wbudowana zasada zdolności płatniczej, ponieważ dopuszcza możliwość nałożenia ciężaru podatkowego jedynie na takiego podatnika, który jest w stanie ten ciężar ponieść. Z powyższego wynika również wymóg indywidualizacji opodatkowania. Zasada zdolności płatniczej nie znajduje jednak w pełni wyrazu w art. 84 Konstytucji RP, ponieważ nie wynika z niego, w jaki sposób ten ciężar podatkowy rozkładać (indywidualizować). Dopełnieniem art. 84 Konstytucji RP jest zasada równości (ewentualnie zasada równości łącznie z prawami podmiotowymi). Weryfikuje to pozytywnie pierwszą tezę pracy w zakresie, w jakim art. 84 Konstytucji RP jest składową zasady zdolności płatniczej oraz drugą tezę, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej sensu *largo* zakłada, że każdy podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności płatniczej, tj. ekonomicznych źródeł opodatkowania, zaś zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* nakazuje indywidualizację ponoszenia ciężarów podatkowych.

Zasada równości wyraża idee sprawiedliwości pionowej i poziomej (podrozdz. 4.3.). Równość w ujęciu poziomym dekodujemy z art. 32 Konstytucji RP, który jest uregulowaniem szczególnym względem art. 2 Konstytucji RP. Zasada równości w rozumieniu poziomym ma co do zasady charakter formalny, który jest definiowany przez cechę istotną. Odstępstwa od tej zasady wymagają spełnienia trzech przesłanek: relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi. Na gruncie podatkowym zasada równości przybiera jednak swoisty, materialny charakter. Dobrana przez ustawodawcę cecha istotna musi bowiem wskazywać bezpośrednio lub pośrednio na istnienie źródła ekonomicznego, z którego możliwe jest zaspokojenie obowiązku podatkowego. Dobór cechy relewantnej niezgodnej z tymi wytycznymi powinien być traktowany jako odstępstwo od zasady równości.

Zasada równości w rozumieniu pionowym dekodowana jest z zasady sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP. Przybiera ona charakter materialny, który nakazuje rozkładać pionowo ciężar według zdolności płatniczej podatnika. Tak rozumiana zasada ma dwa wymiary: po pierwsze dobór konkretnej kategorii podatników według ich zdolności podatkowej, po drugie przypisanie jej odpowiednio wysokiego ciężaru podatkowego. Zasada równości

w ujęciu pionowym przybiera w określonych sytuacjach charakter obowiązkowy, choć ustawodawca podatkowy ma dalece szerszy zakres swobody niż w przypadku poziomego ujęcia sprawiedliwości.

Ustawodawca w ramach przyznanej mu swobody, dobierając przedmiot opodatkowania, jest więc obowiązany nawiązać do jego źródła ekonomicznego (art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP). Tak dobranemu przedmiotowi opodatkowania przypisywany jest następnie właściwy ciężar podatkowy w ramach sprawiedliwości pionowej (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP). Powyższe dowodzi pierwszej tezy pracy o normatywności zasady zdolności płatniczej oraz trzeciej tezy pracy w zakresie, jakim zasada zdolności płatniczej może być oparta na zasadzie równości.

Opierając zasadę zdolności płatniczej na prawach podmiotowych (podrozdz. 4.4.), przywołuje się zazwyczaj: prawo własności, wolność prowadzenia działalności gospodarczej (albo szerzej zasadę społecznej gospodarki rynkowej), ochronę małżeństwa i rodziny, wolność wyboru i wykonywania zawodu, godność człowieka oraz równość, która jednak według orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego nie ma charakteru prawa podmiotowego i może być jedynie współstosowana z innymi prawami podmiotowymi.

I tak prawo własności ma przede wszystkim chronić podatnika przed nadmierną ingerencją ustawodawcy podatkowego, który niwecząc podstawowe uprawnienia właściciela, wydrąży je z rzeczywistej treści i przekształci w pozór tego prawa. Najbardziej czytelną granicą jest sytuacja, w której podatek przybiera charakter konfiskaty mienia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, wolność działalności gospodarczej może zostać pośrednio ograniczona przez opodatkowanie. Naruszeniem granicy tej wolności byłoby obciążenie podatkowe eliminujące lub znacząco utrudniające możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, tj. osiągania zysku. Należy jednak pamiętać, że swoboda działalności gospodarczej jest elementem szerszego pojęcia społecznej gospodarki rynkowej, która może uzasadniać jej ograniczenia czy też wspierać progresywne opodatkowanie podatkiem dochodowym działalności gospodarczej. Godność człowieka ma charakter szczególny – nie podlega mechanizmowi przewidzianemu w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Stąd Trybunał Konstytucyjny zaleca daleko idącą powściągliwość w wypełnianiu jej treścią, która powinna odnosić się do kwestii najbardziej podstawowych. W ramach kwestii socjalnych odnosi się ona do zapewnienia jednostce pewnego minimum materialnego, zaś na gruncie prawa podatkowego zakazuje opodatkowywać zarobki zapewniające podatnikowi minimum egzystencji, w ramach czego szczególną rolę odgrywa kwota wolna od podatku. Indywidualizacja opodatkowania w związku z ochroną małżeństwa i rodziny opiera się na założeniu, że podatnik, na którym ciąży obowiązek alimentacyjny wobec dzieci i małżonka, posiada

mniejszą zdolność podatkową od podatnika, na którym taki obowiązek nie ciąży. Tym samym uwzględnienie sytuacji rodzinnej podatnika będzie polegać na proporcjonalnie niższym obciążeniu obowiązkiem podatkowym w stosunku do jego zmniejszonej zdolności płatniczej. Na koniec konstytucyjna ochrona stosunku pracy na gruncie prawa podatkowego wyraża się co najmniej w tym, że stosunku pracy nie można nadmiernie obciążać względem m.in. innych form zatrudnienia czy też samozatrudnienia.

Możliwość zastosowania testu proporcjonalności do art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jest negowana przez Trybunał Konstytucyjny w stosunku do regulacji nakładających ciężar podatkowy sensu *stricto*, co nie jest jednolicie aprobowane w doktrynie. Test proporcjonalności może zostać przeprowadzony względem obowiązków instrumentalnych dotyczących regulacji nakładających ciężar podatkowy czy też uprawnień kontrolnych organów podatkowych.

Powyższe dowodzi tezy pierwszej dotyczącej normatywności zasady zdolności płatniczej oraz tezy trzeciej w zakresie, w jakim prawa podmiotowe obok zasady równości mogą konstytuować zasadę zdolności płatniczej.

Zasada zdolności płatniczej może być oparta wyłącznie na zasadzie równości albo być konglomeratem zasady równości i niektórych konstytucyjnych praw podmiotowych (podrozdz. 4.5.). Właściwsze jest oparcie zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości, za czym przemawia co najmniej sześć następujących argumentów. Po pierwsze trudno jest wyznaczyć granicę między obowiązkami ciążącymi na ustawodawcy podatkowym w zakresie indywidualizacji opodatkowania ze względu na zdolność płatniczą od interwencjonizmu podatkowego, który miałyby uzasadniać te same prawa podmiotowe. Tytułem przykładu niższa zdolność podatkowa podatnika rodzica wymaga odpowiedniej kompensaty. Wsparcie dla podatnika rodzica może jednak być wyższe niż należna kompensata wynikająca z utraconej zdolności płatniczej, lecz być zasadne ze względu na konstytucyjną zasadę ochrony rodziny. Po drugie zasada zdolności płatniczej oparta wyłącznie na zasadzie równości nie pozbawi praw podmiotowych ich mocy ochronnej. Po trzecie rozdzielenie zdolności płatniczej opartej na zasadzie równości i konstytucyjnych prawach podmiotowych pozwala łatwiej dookreślić treść zasady zdolności płatniczej. W wielu przypadkach zasada zdolności płatniczej oparta na zasadzie równości jest zbieżna z wymogami wynikającymi z konstytucyjnych praw podmiotowych, co świadczy o spójności rozwiązań konstytucyjnych, ale niekoniecznie przemawia za tworzeniem z zasady zdolności płatniczej zasady konglomeratu. Po czwarte zadaniem zasady zdolności płatniczej jest nie tylko ochrona podatnika, ale także stworzenie minimalnego standardu dla ustawodawcy. Prawa podmiotowe pozwalają ustawodawcy na dodatkowe uprzywilejowywanie konkretnych stanów faktycznych. Oznacza to, że zakreślają ustawodawcy podatkowemu nie tylko za-

kres obowiązków, jak zasada zdolności płatniczej, ale też zakres swobody. Po piąte nie sposób wskazać klucz, według którego można by stworzyć zamknięty katalog praw podmiotowych, które miałyby współtworzyć zasadę zdolności płatniczej. Możliwe jest jedynie wyłonienie tych, które pojawiają się najczęściej w dyskursie doktrynalnym. Po szóste zasada zdolności płatniczej oparta wyłącznie na zasadzie równości w sposób bardziej czytelny wpisuje się dwoistość efektów opodatkowania. Jest ona wtedy czytelnym wzorcem kontroli poprawności rozkładu ciężaru podatkowego dla efektów obciążających normy podatkowej, zaś efekty interwencyjne normy podatkowej kontrolowane są pod kątem zgodności z prawami i wolnościami uregulowanymi w Konstytucji RP, które również mogą uzasadniać przełamanie poprawności rozkładu ciężaru podatkowego. Koresponduje to zarówno z koncepcją równości formalnej, jak i materialnej w ujęciu poziomym, które w przypadku odstępstwa od zasady równości także wymagają uzasadnienia w normach konstytucyjnych. W związku z tym właściwszym ujęciem jest koncepcja zasady zdolności płatniczej opartej wyłącznie na zasadzie równości (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP i art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP).

Zasada zdolności płatniczej jako miara rozkładu ciężaru podatkowego znajduje zastosowanie do takich norm podatkowych, które nakładają na podatnika ciężar podatkowy (podrozdz. 4.6.). Wynika to z tego, że jest ona miarą rozkładu ciężaru podatkowego. Dla ustalenia zakresu zastosowania zasady zdolności płatniczej należy patrzeć na konsekwencje opodatkowania, nazywane w tej pracy efektami (skutkami) obciążającymi lub interwencyjnymi podatku. Tych pojęć nie należy mylić z fiskalnymi i нефiskalnymi celami opodatkowania, które odnoszą się do zamierzeń ustawodawcy dotyczących oddziaływania opodatkowania na podatników. Rozpoznanie efektów obciążających i interwencyjnych opodatkowania jest odzwierciedleniem faktycznego oddziaływania opodatkowania na stosunki społeczno-gospodarcze, a zarazem sprawdzianem skuteczności ustalania celów podatkowych przez ustawodawcę. Kontrola normy podatkowej wymaga dwutorowego podejścia. Tak jak właściwym wzorcem kontroli dla efektu obciążającego normy podatkowej jest zasada zdolności płatniczej, tak efekt interwencyjny normy podatkowej powinien podlegać ocenie pod kątem naruszenia praw i wolności wynikających z Konstytucji RP. Często silny efekt interwencyjny normy podatkowej może w konsekwencji powodować, że jej efekt obciążający nie będzie zgodny z zasadą zdolności płatniczej. Odstępstwo od poprawności rozkładu ciężaru podatkowego jest możliwe, ale wymaga dodatkowego uzasadnienia w Konstytucji RP. Weryfikuje to pozytywnie czwartą tezę pracy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej znajduje zastosowanie do norm nakładających obciążenia fiskalne.

W podrozdziale 4.7. pozytywnie została zweryfikowana piąta teza pracy, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* może być wyrażona jedynie

przez podatki bezpośrednie, zaś zasada zdolności płatniczej sensu *largo* może zostać wyrażona przez podatki pośrednie i bezpośrednie. Tylko podatki bezpośrednie są w stanie zindywidualizować ciężar podatkowy nakładany na podatnika. W przeciwieństwie do podatków pośrednich to podatnik płacący podatek równocześnie ponosi jego faktyczny ciężar. Nie oznacza to oczywiście, że podatnik nie będzie próbował przerzucić nałożony na niego ciężar podatkowy „do przodu” lub „do tyłu”. Skuteczność działań podatnika w tym zakresie będzie jednak zależna od mechanizmów rynkowych i otoczenia prawno-instytucjonalnego. Nie zmienia to jednak faktu, że ustawodawca, nakładając ciężar podatkowy na podatnika, jest w stanie zidentyfikować jego uwarunkowania osobiste i dostosować do nich ciężar podatkowy.

Z odwrotną sytuacją mamy do czynienia w przypadku opodatkowania pośredniego. Podatki pośrednie mają z natury charakter przerzucalny. Rozdzielenie podatnika rzeczywistego od podatnika formalnego powoduje, że ustawodawca podatkowy nie jest w stanie dopasować do możliwości podatnika odpowiedni ciężar podatkowy. Ustawodawca podatkowy może podejmować próby uchwycenia zdolności płatniczej po jej przejawach. Polegają one na niższym obciążeniu lub nieopodatkowywaniu wrażliwych społecznie towarów i usług, zaś szczególnym dociążeniu towarów luksusowych. Podatek pośredni nigdy jednak nie będzie dopasowany do zdolności płatniczej podatnika, ponieważ równo traktuje osoby o różnych poziomach zdolności podatkowej. Zakup towarów czy usług wrażliwych społecznie będzie obciążony tą samą kwotą podatku bez względu na stan majątkowy nabywcy. Próby uchwycenia zdolności płatniczej w ten sposób nie są jednak bezsensowne. Mają one istotny wpływ na rozkład całłościowego obciążenia podatkowego.

W podrozdziale 4.8. wykazana została teza szósta, zgodnie z którą ustawodawca ma względną swobodę w realizacji obowiązku indywidualizacyjnego w ramach zasady zdolności płatniczej sensu *stricto*. Istnieje szereg środków służących indywidualizacji opodatkowania, których dobór zależy od ustawodawcy. Uwzględnianie zdolności płatniczej podatnika może się odbyć również za pomocą regulacji pozapodatkowych.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w temacie względnej swobody ustawodawcy podatkowego. Jej zakres jest szeroki – jest ograniczona jedynie przepisami Konstytucji RP. Działania faktyczne Trybunału pokazują nawet, że często woli zawęzić swoją kognicję w sprawach podatkowych, niż ryzykować jej rozszerzenie. Jedną z konstytucyjnych granic dla prawodawcy jest zasada zdolności płatniczej. Ustawodawca ma jednak szereg narzędzi, którymi może zadośćuczynić zasadzie zdolności płatniczej i które może dobierać swobodnie. Zostało to omówione na przykładach: uwzględniania sytuacji rodzinnej podatnika, mi-

nimum egzystencji, stawek podatkowych i różnic między podatkiem przychodowym a dochodowym jako środkami indywidualizacji obciążenia podatkowego.

Uwzględniając sytuację rodzinną podatnika, ustawodawca podatkowy ma do dyspozycji wiele instrumentów, np. odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków rodzinnych, kwotowe albo procentowe ulgi podatkowe, tzw. negatywny podatek dochodowy, iloraz małżeński albo rodzinny czy zastosowania kilku typów skali podatkowej w zależności od składu osobowego rodziny. Równie dobrze ustawodawca może się jednak zdecydować na wykorzystanie narzędzi pozapodatkowych, np. systemu zasiłków rodzinnych. Jeśli narzędzia pozapodatkowe wyrównują ubytek zdolności płatniczej, to mogą one z powodzeniem zastąpić rozwiązania podatkowe. Świadczenia te powinny mieć charakter powszechny, aby wyrównywały ubytek zdolności płatniczej każdemu podatnikowi, który go doświadczył. Niewyrównanie tego ubytku narzędziami pozapodatkowymi albo wyrównanie częściowe aktywuje obowiązek po stronie ustawodawcy podatkowego do zadośćuczynienia temu obowiązkowi.

Ustawodawca może zapewnić minimum egzystencji na różne sposoby. W przypadku rozwiązań podatkowych wskazuje się na możliwość zwolnienia od opodatkowania określonego minimum dochodów uzyskanych przez podatnika w ciągu roku albo też odliczenie od uzyskanych przychodów minimalnych kosztów egzystencji podatnika. Alternatywą dla rozwiązań podatkowych może być podstawowy dochód gwarantowany – regularne świadczenie pieniężne przekazywane każdemu obywatelowi.

Jednym z najważniejszych narzędzi służących indywidualizacji obciążenia podatkowego są stawki podatkowe: regresywne, liniowe i progresywne. Ustawodawca podatkowy może korzystać z każdego typu stawek, ale nie w tym samym zakresie. Panuje konsensus, że podatek pogłówny ma charakter niekonstytucyjny. *A minore ad maius* niekonstytucyjny charakter będą miały również stawki regresywne w ujęciu kwotowym. Stawki regresywne w ujęciu procentowym mają charakter o tyle problematyczny, że w zależności od stromości regresji mogą one przybrać podobny efekt do regresywnych stawek kwotowych. Wydaje się, że nie każda skala regresywna w ujęciu procentowym ma charakter konstytucyjny. Te o niższej stromości mogą być wykorzystywane w podatkach z przeważającym efektem interwencyjnym, a nie obciążeniowym.

W przypadku wykorzystania stawek proporcjonalnych ustawodawca ma znacząco większą swobodę niż w przypadku stawek regresywnych. Ewentualna niekonstytucyjność może wynikać z ich neutralnego wpływu na całkowity rozkład ciężaru podatkowego w systemie, który składa się również z podatków pośrednich. Podobnie rysuje się swoboda indywidualizacyjna ustawodawcy podatkowego w przypadku skali progresywnej. Ma on do dyspozycji progresję: przyspieszoną, opóźnioną

i liniową. Wydaje się, że w polskim systemie prawnym dopuszczalna jest jedynie skala szczeblowa. Skala globalna ma charakter niekonstytucyjny, ponieważ w sposób nierówny traktuje ten sam dochód, co może prowadzić do nierównego traktowania podatników o bardzo podobnej zdolności płatniczej. Skala progresywna pod żadnym pozorem nie może przybrać charakteru konfiskatoryjnego.

Istotne w kontekście wyrównywania ubytków zdolności płatniczej są ograniczenia dochodowe przyznawanych świadczeń lub preferencji podatkowych. Co do zasady, takie kryteria dochodowe wykluczają powszechność, a więc i wyrównanie ubytku zdolności płatniczej u wszystkich podatników. Jeśli bowiem na jednym podatniku ciąży obowiązek alimentacyjny względem dziecka, a na drugim nie, to zakładając równe dochody obu podatników, zdolność płatnicza tego pierwszego jest niższa. Niewyrównanie jej ze względu na kryterium dochodowe świadczenia lub preferencji podatkowej utrzyma nierówność między podatnikami o tych samych dochodach. Szczególnym przypadkiem jest na pewno minimum egzystencji, które związane jest z osobą samego podatnika. Stąd ograniczenia dochodowe w przypadku minimum egzystencji są dopuszczalne, ponieważ jest ono niezbędne jedynie względem osób, które nie są w stanie ponieść jakiegokolwiek ciężaru podatkowego.

W sposób naturalny indywidualizacja obciążenia następuje w przypadku podatków dochodowych, gdzie kategoria kosztu podatkowego dopasowuje obciążenie podatnika do jego zdolności podatkowej. Ten efekt próbuje się uzyskać w podatkach przychodowych przez zastosowanie różnych stawek podatkowych do różnych typów aktywności, co jednak nie pozwala ująć zdolności płatniczej podatnika tak dobrze jak w przypadku podatków dochodowych. Wynika to z tego, że nawet w ramach tej samej kategorii aktywności ekonomicznej występują często znaczące różnice w zdolności płatniczej podatników ze względu na przyjęty model biznesowy i różne czynniki zewnętrzne.

Ważnym mechanizmem indywidualizacji opodatkowania jest art. 67a OP, tj. ulga udzielana w spłacie zobowiązań podatkowych. Organ udziela ulgi podatkowej na wniosek podatnika w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem lub interesem publicznym. Ulga w najkorzystniejszej postaci może polegać nawet na umorzeniu w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Ulga ta zwalnia ustawodawcę podatkowego z kazuistycznego obowiązku uwzględniania różnorodnych, nietypowych i trudnych do przewidzenia okoliczności wymagających preferencji podatkowej. W przesłankę ważnego interesu podatnika z pewnością wpisuje się niezawiniona utrata zdolności płatniczej. Nieudzielenie w takim przypadku ulgi przekraczałoby granicę uznania administracyjnego. W przypadku ubytku zdolności płatniczej u osoby zamożnej sprawę należy rozpatrywać *a casu ad casum*.

W podrozdziale 4.9. wykazana została siódma teza, zgodnie z którą zasada zdolności płatniczej oznacza również nakaz jej uwzględniania w ramach całościowego ciężaru podatkowego nałożonego na jednostkę (systemowa sprawiedliwość podatkowa). Badanie poprawności całkowitego rozkładu ciężaru podatkowego sprowadza się do różnicy między sumą obciążeń podatkowych a transferami na rzecz jednostki.

Trudno ustalić górną granicę obciążenia podatkowego – zależy ona od wielu czynników i ma charakter indywidualny. Nie ma też prostego miernika całościowego obciążenia podatkowego. Przez długi czas za takowy uważano dochód. Nie da się jednak wykluczyć, że w czasach rosnących rozwarstwień majątkowych właściwszym będzie majątek.

Niełatwo również odpowiedzieć na pytanie, czy każdy podatek i transfer społeczny powinien być wliczany do całkowitego rozkładu ciężaru podatkowego. Wydaje się, że należy pominąć podatki i transfery pieniężne o charakterze interwencyjnym, np. akcyza na alkohol czy dotacje na wymianę auta na ekologiczne. W pierwszym przypadku wynika to z tego, że to od podatnika zależy, jaką kwotę wyda na tego typu zbyteczne towary, stąd nie powinno to wpływać na ocenę konstytucyjności rozkładu ciężaru podatkowego. W drugim przypadku transfer dokonany przez państwo tylko pośrednio wpływa na zdolność płatniczą podatnika, a jest w dużej mierze zapłatą za podporządkowanie się określonej polityce społeczno-gospodarczej państwa.

Uznanie, że w polskim systemie podatkowym nie uwzględnia się zasady zdolności płatniczej odnośnie poprawności rozkładu całkowitego obciążenia podatkowego, miałyby groźne konsekwencje. Pozwoliłoby to ustawodawcy podatkowemu zrezygnować z indywidualizacji opodatkowania na rzecz systemu podatkowego opartego np. wyłącznie na podatkach pośrednich, które obciążałyby nieproporcjonalnie wysoko podatników niebędących w stanie udźwignąć takiego ciężaru podatkowego.

PODSUMOWANIE

Zasadę zdolności płatniczej historycznie wyprzedzała zasada ekwiwalencji – jej największa konkurentka, zgodnie z treścią której podatek miałby być ceną lub składką ubezpieczeniową na rzecz państwa. Tak rozumiana rola podatków wyczerpała się jednak wraz z nastaniem rewolucji przemysłowej, epoki upodmiotowienia mas („demokratyczny duch XIX w.”). Teorię ekwiwalencji zaczęła zastępować teoria zdolności płatniczej, która nie uzależniała otrzymywania świadczeń ze strony państwa od zapłaty podatku, a sam podatek miarkowała w stosunku do możliwości jego poniesienia. W ramach tej teorii poszukiwano właściwych wskaźników oddających zdolność płatniczą. Najczęściej nauka opowiadała się za dochodem, rzadziej za majątkiem. Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazywali również na konsumpcję. Uzasadnienia dla zasady zdolności płatniczej poszukiwano w teorii ofiary i teorii socjalnej. Nauka ostatecznie przychyliła się do teorii ofiary, na gruncie której poszukiwano poprawnego przebiegu taryfy podatkowej. W tej mierze nie udało się jednak wypracować jednolitej teorii naukowej. Na przestrzeni XX w. zasada zdolności płatniczej z teorii ekonomicznej ewoluowała w zasadę prawa, w której centrum stała zasada równości.

Udział polskiej nauki w kształtowaniu koncepcji zasady zdolności płatniczej od czasu J. Łaskiego i A.F. Modrzewskiego był znikomy. Wynika to z tego, że jej najintensywniejszy rozwój miał miejsce w okresie zaborów i odbudowy polskiej państwowości. Niemniej warto zaznaczyć, że została ona zaimplementowana w praktyce w II Rzeczypospolitej, co można dostrzec przede wszystkim w konstrukcji ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym. Rozwój zasady zdolności płatniczej został zahamowany po wprowadzeniu ustroju socjalistycznego. W nowym systemie gospodarczym zasada zdolności płatniczej straciła na znaczeniu.

Zasada zdolności płatniczej jest dzisiaj obecna w wielu porządkach konstytucyjnych różnych państw. Niektóre państwa decydują się na jej bezpośrednie umieszczenie w ustawie zasadniczej, inne wyprowadzają tę zasadę z obowiązujących przepisów konstytucyjnych. W obu przypadkach w centrum stoi zasada równości, która nakazuje traktować równo podatników o tej samej zdolności płatniczej,

a różnie o odmiennej zdolności płatniczej. Przykładami państw regulujących zasadę zdolności płatniczej wprost w konstytucji są Francja, Grecja, Włochy, Turcja, Lichtenstein, kanton Zurych, Chorwacja, Węgry, Brazylia, Maroko, Mauretania oraz Hiszpania. Przykładami państw, w których zasada zdolności płatniczej została ustalana drogą orzeczniczą, są Niemcy, Austria i Szwajcaria.

W państwach, w których konstytucji zasada zdolności wyrażona jest *expressis verbis*, występuje ona zazwyczaj łącznie z zasadą powszechności ponoszenia ciężarów publicznych (lub wężej opodatkowania). Wiele krajów zdecydowało się doprecyzować zasadę zdolności płatniczej w swoich konstytucjach, co jest źródłem cennej wiedzy na temat jej charakterystyki. I tak z zasadą zdolności płatniczej wiązane są często pojęcia sprawiedliwości, równości, solidarności oraz zrównoważonego rozkładu obciążeń podatkowych. Podatek nakładany w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej powinien mieć charakter zindywidualizowany, szanować minimum egzystencji i zwalniać spod opodatkowania małe majątki, zaś obciążać raczej większe majątki lub wyższe dochody. Taryfa podatkowa powinna przybierać charakter umiarkowanej progresji, a podatek nie powinien być narzędziem konfiskaty mienia. System podatkowy ma promować samopomoc, uwzględniać całkowite obciążenie podatnika, umożliwiać budowę majątku, a nie skazywać podatnika na pomoc socjalną państwa. Podatek nałożony w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej nie powinien niszczyć źródła podatku. System podatkowy winien być wolny od przywilejów na rzecz jednostek i wspierać konkurencyjność gospodarki.

W krajach, w których zasada zdolności płatniczej nie jest uregulowana wprost w konstytucji, centralną rolę odgrywa zasada równości. Obok zasady równości wskazuje się również ochronę godności ludzkiej, ochronę rodziny, zasadę państwa socjalnego, ochronę stosunku pracy czy poszanowanie prawa własności i dziedziczenia jako normy współkształtujące zasadę zdolności płatniczej. Niektóre państwa, m.in. Republika Federalna Niemiec, wypracowały wiele szczegółowych zasad związanych z zasadą zdolności płatniczej. Np. na gruncie podatków dochodowych wskazuje się na zasady subiektywnego i obiektywnego unettowienia dochodu.

Zasada zdolności płatniczej w międzynarodowym prawie podatkowym sroadowa się do eliminacji podwójnego opodatkowania i przeciwdziałania unikaniu oraz uchylaniu się od opodatkowania. Powiązanie zasady rezydencji oraz zasady źródła odpowiednio z nieograniczonym i ograniczonym obowiązkiem podatkowym, a także właściwe metody eliminacji podwójnego opodatkowania mają zapewnić, że podatek zostanie zapłacony jednokrotnie w stosownej wysokości.

Unia Europejska nie posiada kompetencji ustawodawcy podatkowego, a jedynie narzędzie harmonizacyjne – istotnie szersze w przypadku podatków pośrednich niż bezpośrednich. Stąd Unia Europejska nie jest w stanie stworzyć sa-

modzielnego systemu opartego na zasadzie zdolności płatniczej. Niemniej ETS jako „motor” integracji wewnątrzunijnej wielokrotnie wypowiadał się na temat zdolności płatniczej w sprawach transgranicznych. Orzekając, opierał się na podstawowych swobodach rynku wewnętrznego, ale odnosił się jedynie do porządków prawnych poszczególnych państw. Oznacza to, że reprodukował on zdolność płatniczą występującą w państwach członkowskich, a nie tworzył jej nowe, unijne ujęcie.

Wyżej przytoczone informacje wstępne miały na celu wspomóc zrozumienie istoty zasady zdolności płatniczej na gruncie krajowym. Ujęcie historyczne pokazało ewolucję zdolności płatniczej i jej znaczenie na przestrzeni dziejów. Ujęcie komparatystyczne pozwoliło zrozumieć współczesne znaczenie zasady zdolności płatniczej w obcych porządkach prawnych. Rozdział dotyczący międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego pokazał, że zasada zdolności płatniczej jest ciągle kwestią wewnętrznych regulacji poszczególnych państw, a prawo ponadnarodowe pełni rolę służebną wobec norm określających tę zasadę w poszczególnych porządkach prawnych. Pozawala to dojść do wniosku, że obowiązywanie zasady zdolności płatniczej musi wynikać z krajowego porządku prawnego.

Na wstępie niniejszej pracy zostały określone dwa wzajemnie zazębiające się obszary badawcze. Pierwszy dotyczył normatywności zasady zdolności płatniczej, zaś drugi jej charakterystyki. Określone obszary badawcze są wzajemnie sprzężone, ponieważ nie można odpowiedzieć na pytanie o normatywność zasady zdolności płatniczej bez poznania jej charakterystyki. Wynika to z faktu, że zasada zdolności płatniczej nie jest uregulowana *expressis verbis* w polskiej konstytucji, ale jest rezultatem wykładni szeregu przepisów konstytucyjnych. Przepisy konstytuujące zasadę zdolności płatniczej przesadzają zaś o jej charakterystyce.

Pierwsza teza zakłada, że zasada zdolności płatniczej ma charakter normatywny w polskim porządku prawnym. Z art. 84 Konstytucji RP wynika, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Oznacza to, że nałożenie ciężaru podatkowego jest dopuszczalne jedynie względem takiego podatnika, który jest w stanie ten ciężar ponieść. Tym samym art. 84 Konstytucji RP stawia wymóg indywidualizacji ciężaru podatkowego według zdolności do jego poniesienia. Oznacza to, że art. 84 Konstytucji RP jest fundamentem obowiązywania zasady zdolności płatniczej. Charakterystykę zdolności płatniczej, a więc konstytucyjnie określony sposób indywidualizacji ciężaru podatkowego wyznaczają już inne normy konstytucyjne: zasada równości lub niektóre prawa podmiotowe (*vide* trzecia teza).

Zgodnie z drugą tezą zasada zdolności płatniczej ma dwa wymiary: sensu *lar-*go i sensu *stricto*. Zasada zdolności płatniczej sensu *lar-*go zakłada, że każdy podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności płatniczej, tj. ekonomicznych źródeł

opodatkowania. Zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* nakazuje zaś indywidualizację ponoszenia ciężarów podatkowych.

Zasada zdolności płatniczej sensu *largo* zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego wyprowadzana jest z art. 84 Konstytucji RP. Według Trybunału obowiązkiem prawodawcy podatkowego jest ukształtowanie prawno-podatkowego stanu faktycznego w taki sposób, aby bezpośrednio lub pośrednio wskazywał na istnienie źródła ekonomicznego, z którego ma nastąpić zapłata podatku. Jest to logiczna konsekwencja obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Określenie obowiązku podatkowego na podstawie parametrów oderwanych od źródeł ekonomicznych opodatkowania znacząco utrudniłoby, a w wielu sytuacjach uniemożliwiło pobór podatku. Typowymi źródłami ekonomicznymi opodatkowania są: przychód, dochód, majątek i konsumpcja.

W art. 84 Konstytucji RP wbudowany jest również nakaz indywidualizacji opodatkowania (zasada zdolności płatniczej). Dopuszcza on bowiem możliwość nałożenia ciężaru podatkowego jedynie na takiego podatnika, który jest w stanie ponieść ciężar podatkowy. Nie każdy podatnik jest bowiem w stanie udźwignąć ten sam ciężar podatkowy, a niektórzy wcale nie są w stanie go udźwignąć. Stąd ustawodawca podatkowy obowiązany jest ten ciężar indywidualizować.

Według trzeciej tezy zasada zdolności płatniczej może być oparta na zasadzie równości (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP i art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP) albo zasadzie równości i szeregu konstytucyjnych praw podmiotowych wynikających m.in. z art. 18, 20, 21, 22, 30, 64 i 71 Konstytucji RP. Właściwsze jest to pierwsze ujęcie.

Jak wcześniej wskazano, wymóg indywidualizacji ciężaru podatkowego wynika z art. 84 Konstytucji RP, który stanowi podstawę dla zasady zdolności płatniczej. Powyższy przepis nie zawiera jednak norm, które stanowiłyby wytyczne co do charakterystyki tej indywidualizacji. W literaturze i orzecznictwie wskazuje się na dwa możliwe kierunki – oparcie zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości albo zasadzie równości i szeregu praw konstytucyjnych. Obie formuły są dopuszczalne na gruncie obecnej regulacji konstytucyjnej, choć bardziej przekonująca jest ta pierwsza oparta wyłącznie na zasadzie równości.

Zasada równości wyraża idee sprawiedliwości pionowej i poziomej, które znajdują zastosowanie do rozkładu ciężaru podatkowego. Zasada równości w ujęciu poziomym wyrażona w art. 32 Konstytucji RP w zw. z art. 84 Konstytucji RP przybiera swoisty, materialny charakter. Dobrana przez ustawodawcę cecha istotna musi wskazywać bezpośrednio lub pośrednio na istnienie źródła ekonomicznego (*vide*: druga teza), z którego jest możliwe zaspokojenie obowiązku podatkowego. Dobór cechy relewantnej niezgodnej z tymi wytycznymi powinien być traktowany jako odstępstwo od zasady równości.

Zasada równości w ujęciu pionowym została wyrażona w art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP i również przybiera charakter materialny. Przedmiot opodatkowania ustalony zgodnie z regułami równości poziomej jest następnie obciążony zgodnie regułami równości pionowej. Równość pionowa sprowadza się do dobrania właściwego obciążenia i jego ewentualnego różnicowania. Zasada równości w ujęciu pionowym (rozumiana jako różnicowanie) w zależności od przypadku może przybrać charakter fakultatywny lub obligatoryjny.

W przypadku oparcia zasady zdolności płatniczej na prawach podmiotowych obok zasady równości przytacza się zazwyczaj prawo własności, wolność prowadzenia działalności gospodarczej (albo szerzej zasadę społecznej gospodarki rynkowej), ochronę małżeństwa i rodziny, wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz godność człowieka. W tej koncepcji prawo własności ma chronić podatnika przed nadmierną ingerencją ustawodawcy podatkowego, aby nie wydrzął go z jego rzeczywistej treści i nie przekształcił w pozór prawa. Obciążenie podatkowe eliminujące lub znacząco utrudniające prowadzenie działalności gospodarczej, tj. osiąganie zysku, może być sprzeczne z wartością, jaką jest swoboda działalności gospodarczej. Swoboda działalności gospodarczej jest jednak elementem szerszego pojęcia społecznej gospodarki rynkowej, które może uzasadniać jej ograniczenia m.in. przez progresywne opodatkowanie podatkiem dochodowym działalności gospodarczej. Ochrona małżeństwa i rodziny uwzględnia, że podatnik, na którym ciąży obowiązek alimentacyjny wobec małżonka i dzieci, posiada niższą zdolność podatkową od podatnika, na którym taki obowiązek nie spoczywa. Oznacza to, że powinien zostać obciążony proporcjonalnie niższym ciężarem podatkowym. Konstytucyjna ochrona pracy zakazuje nadmiernie obciążać pracę względem innych form zatrudnienia czy samozatrudnienia. Godność człowieka na gruncie prawa podatkowego nie pozwala nakładać podatków na zarobki zapewniające podatnikowi minimum egzystencji.

Możliwe jest więc oparcie zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości albo wzbogacenia jej o prawa podmiotowe. Za tym, że właściwszym jest oparcie zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości, przemawia co najmniej sześć następujących argumentów. Po pierwsze trudno jest rozdzielić wynikające z praw podmiotowych obowiązki ciężące na ustawodawcy podatkowym w zakresie indywidualizacji opodatkowania ze względu na zdolność płatniczą od interwencjonizmu podatkowego, który może być uzasadniony przez te same prawa podmiotowe. Przykładowo obniżona zdolność podatkowa podatnika rodzica wymaga odpowiedniej kompensaty. Niemniej określone wsparcie dla podatnika rodzica może przewyższyć kompensatę wynikającą z utraconej zdolności płatniczej, lecz być uzasadnione ze względu na konstytucyjną zasadę ochrony rodziny. Po drugie oparcie zasady zdolności płatniczej wyłącznie na zasadzie równości nie sprawi, że

prawa podmiotowe tracą swoją moc ochronną. Po trzecie rozróżnienie zdolności płatniczej opartej na zasadzie równości i praw podmiotowych pozwala na łatwiejsze sprecyzowanie treści zasady zdolności płatniczej. Fakt, że zasada zdolności płatniczej oparta na zasadzie równości jest często zbieżna z wymogami wynikającymi z konstytucyjnych praw podmiotowych, świadczy o spójności rozwiązań konstytucyjnych, ale niekoniecznie przemawia za tworzeniem z zasady zdolności płatniczej zasady konglomeratu. Po czwarte zasada zdolności płatniczej ma mieć nie tylko charakter ochronny dla podatnika, ale także wyznaczać pewien minimalny standard dla ustawodawcy. Tymczasem prawa podmiotowe pozwalają ustawodawcy na uprzywilejowywanie konkretnych stanów faktycznych w związku z konstytucyjnymi wartościami – zakreslają więc ustawodawcy podatkowemu także zakres swobody, a nie tylko obowiązków. Po piąte trudno stworzyć katalog zamknięty praw podmiotowych, które miałyby współtworzyć zasadę zdolności płatniczej. Możliwe jest wskazanie tych, które są najczęściej wymieniane przez przedstawicieli doktryny, ale brak jest jasnego klucza ich doboru. Po szóste oparcie zasady zdolności płatniczej jedynie na zasadzie równości w sposób bardziej czytelny wpisuje się dwoistość efektów opodatkowania. Stanowi ona wtedy czytelny wzorzec kontroli poprawności rozkładu ciężaru podatkowego dla efektów obciążających normy podatkowej, podczas gdy efekty interwencyjne normy podatkowej kontrolowane są pod kątem zgodności z prawami i wolnościami uregulowanymi w Konstytucji RP, które również mogą uzasadniać przełamanie poprawności rozkładu ciężaru podatkowego. Powyższe koresponduje zarówno z koncepcją równości formalnej, jak i materialnej w ujęciu poziomym, które w przypadku odstępstwa od zasady równości także wymagają uzasadnienia w normach konstytucyjnych. W związku z tym bardziej przekonująca jest koncepcja zasady zdolności płatniczej opartej na zasadzie równości (art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP i art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP).

Zgodnie z czwartą tezą pracy zasada zdolności płatniczej znajduje zastosowanie do norm nakładających na podatnika obciążenia fiskalne. Wynika to z tego, że zasada zdolności płatniczej jest miarą rozkładu ciężaru podatkowego. Nie może więc odnosić się do norm, które takiego ciężaru nie nakładają. Nie bez znaczenia jest też redakcja art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, a więc m.in. obciążeń podatkowych nałożonych ustawą.

Konsekwencją tej tezy jest konieczność odróżnienia norm podatkowych nakładających na podatnika ciężar podatkowy od norm oddziałujących na zachowanie podatnika. W tym przypadku nieprzydatny jest podział na fiskalne i niefiskalne cele opodatkowania. Badać bowiem należy konsekwencje opodatkowania, a nie intencje prawodawcy podatkowego. Stąd propozycja, aby mówić o efektach (skutkach) obciążającym i interwencyjnym podatku. Efekt obciążający występuje

za każdym razem, gdy podatnik obowiązany jest do zapłaty podatku, a więc ponosi ciężar podatkowy. Efekt interwencyjny podatku występuje, gdy norma podatkowa skłania podatnika do określonego działania przez zmniejszenie albo zniesienie lub nałożenie albo zwiększenie ciężaru podatkowego. Z normą podatkową może być związany więcej niż jeden efekt interwencyjny.

Fakt, że z normą podatkową związane są zazwyczaj (a może nawet zawsze) dwa efekty, obciążający i interwencyjny, wymaga dwutorowego podejście do kontroli ich konstytucyjności. Efekt obciążający normy podatkowej oznacza, że norma musi być zgodna z zasadą rozkładu ciężaru podatkowego, jaką jest zasada zdolności płatniczej. W przypadku efektu interwencyjnego normy podatkowej wzorcem kontroli będą wolności i prawa uregulowane w Konstytucji RP.

W sytuacji dominującego efektu interwencyjnego normy podatkowej często zaburzona jest poprawność rozkładu ciężaru podatkowego. Przełamanie zasady zdolności płatniczej jest możliwe, lecz wymaga jednak uzasadnienia na gruncie ustawy zasadniczej. Wydaje się, że niedopuszczalna jest sytuacja odwrotna, tj. niezgodność efektu interwencyjnego z prawami podmiotowymi uzasadniana zasadą zdolności płatniczej (poprawnością rozkładu ciężaru podatkowego).

Piąta teza zakłada, że zasada zdolności płatniczej sensu *stricto* może być wyrażona jedynie przez podatki bezpośrednie, zasada zdolności płatniczej sensu *largo* może zostać wyrażona przez podatki pośrednie i bezpośrednie. Innymi słowy indywidualizacja ciężaru podatkowego możliwa jest jedynie w ramach opodatkowania bezpośredniego. Wynika to z faktu, że w przypadku podatków bezpośrednich to normatywnie określony podatnik ponosi faktyczny ciężar podatku. Tymczasem w przypadku podatków pośrednich podatnik formalny nie pokrywa się z podatnikiem faktycznym – z założenia podatek ma bowiem charakter przerzucalny. Prawodawca godzi się więc *a priori* na to, że osoba faktycznie ponosząca ciężar podatku będzie anonimowa, co uniemożliwia dostosowanie obciążenia podatkowego do jej możliwości. Może on próbować uchwycić zdolność płatniczą podatnika jedynie po jej przejawach, np. obciążając niższą stawką towary lub usługi społecznie wrażliwe, a wyższą stawką towary lub usługi uważane za luksusowe. Nie zmieni to faktu, że osoby o różnej zdolności płatniczej zapłacą tę samą kwotę podatku. Nie oznacza to jednak, że tego typu próby uchwycenia zdolności płatniczej przez prawodawcę są nieistotne. Wpływają one bowiem na całłościowy rozkład obciążenia podatkowego.

W przypadku podatków bezpośrednich podatnik ponoszący ciężar podatkowy z założenia nie jest anonimowy, co pozwala dostosować ciężar podatku do jego indywidualnych możliwości. Oczywiście nie oznacza to, że w przypadku podatków bezpośrednich nie występuje zjawisko przerzucalności podatku. Jest ono jednak o wiele bardziej skomplikowane, nieoczywiste, zależy od szeregu czynników, a przede wszystkim nie ma przymiotu automatyczności.

Zgodnie z szóstą tezą ustawodawca ma względną swobodę w realizacji obowiązku indywidualizacyjnego w ramach zasady zdolności płatniczej sensu *stricto*. Istnieje szereg środków służących indywidualizacji opodatkowania, których dobór zależy od ustawodawcy, a uwzględnienie zdolności płatniczej podatnika może się odbyć również w ramach regulacji pozapodatkowych. Uzasadnieniem dla powyższej tezy jest utrwalona linia orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którą parlament ma dalece posuniętą swobodę w ustanawianiu norm daninowych. Granicą dla norm daninowych są inne normy zawarte w Konstytucji RP. Jedną z takich norm jest zasada zdolności płatniczej będąca elementem szerszego pojęcia sprawiedliwości podatkowej. Jej specyfika wymusza działalność ustawodawcy w pewnych obszarach (np. minimum egzystencji, rozwiązania prorodzinne), lecz nie narzuca ustawodawcy sposobu, w jaki ma uwzględnić zdolność płatniczą podatnika. Odpowiedzialność za wybór właściwych celów i metod działania ponosi przed swoim elektoratem. I tak np. ustawodawca może uwzględnić zdolność płatniczą podatnika w obszarze rodziny za pomocą różnorodnych rozwiązań podatkowych, jak iloraz prorodzinny, ulgi prorodzinne czy dochód negatywny, ale też może on skorzystać z rozwiązań pozapodatkowych, jak system zasiłków rodzinnych.

Ostatnia teza sprawdza się do konstatacji, że zasada zdolności płatniczej odnosi się również do całościowego rozkładu ciężaru podatkowego nałożonego na jednostkę (systemowa sprawiedliwość podatkowa), który musi odpowiadać zdolności płatniczej jednostki. Rozumienie zasady zdolności płatniczej ograniczające się jedynie do poszczególnych podatków prowadziłoby do absurdalnych wniosków. Oznaczałoby, że ustawodawca podatkowy, konstruując poszczególne podatki w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej, mógłby nadal nieproporcjonalnie wysoko obciążyć osoby o niskiej zdolności płatniczej (np. przez wysokie podatki pośrednie i majątkowe). Ustawodawca podatkowy w ramach swojej szerokiej autonomii obowiązany jest uwzględniać także całościowy ciężar podatkowy nałożony na jednostkę.

Całkowity ciężar podatkowy powinno się obliczać jako różnicę między sumą nałożonych na podatnika podatków a sumą dokonanych na rzecz podatnika transferów socjalnych. Wątpliwe jest jednak, czy każdy podatek i każdy transfer powinien być elementem kalkulacji całkowitego obciążenia podatkowego. Jako przykład mogą służyć obciążenia podatkowe z tytułu akcyzy nałożonej na alkohol czy dotacja tytułem założenia paneli fotowoltaicznych. Wydaje się, że im bardziej interwencyjny charakter podatku czy transferu, tym mniej właściwe jest uwzględnienie go w kalkulacji całkowitego obciążenia podatkowego. Dotychczas za najdoskonalszą miarę całkowitego obciążenia podatkowego przyjmowało się dochód. W czasach rosnących nierówności społecznych coraz bardziej aktualne staje się pytanie, czy taką miarą nie powinien być w jakimś stopniu majątek.

POSTULATY *DE LEGE LATA* I *DE LEGE FERENDA*

Truizmem jest konstatacja, że konsekwencją obowiązywania zasady zdolności płatniczej jako normy konstytucyjnej jest konieczność zgodności z nią norm podatkowych niższego rzędu. Orzecznictwo trybunalskie i doświadczenia praktyczne pozwalają stwierdzić, że normy prawa podatkowego nie zawsze pozostają w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej. Za trafny należy uznać postulat, żeby zasada zdolności płatniczej była istotnym punktem odniesienia dla prawodawcy podatkowego oraz – co może nawet bardziej istotne – dla legislatorów opiniujących projekty aktów prawnych.

Nie ma wątpliwości, że ta praca nie wyczerpuje tematyki zdolności płatniczej. Należy mieć nadzieję, że będzie ona przyczynkiem do ożywionego dyskursu naukowego. Niebanalną rolę do odegrania mają ewentualne dalsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Oczywistym postulatem *de lege ferenda*, który należy rozważyć, jest wyrażenie zasady zdolności płatniczej *expressis verbis* w Konstytucji RP. Przeciw takiemu rozwiązaniu przemawia to, jak wykazano w niniejszej pracy, że zasada zdolności płatniczej ma charakter normatywny. Jej dodatkowa implementacja mogłaby zostać odebrana jako *superfluum legale* przenoszące inflację prawa z poziomu ustaw i rozporządzeń na poziom konstytucyjny. Zasada zdolności płatniczej w obecnej postaci cechuje się dużą niedookreślonością, co pozwoli wypełnić ją treścią prawodawcy zwykłemu, nauce prawa i orzecznictwu.

Za ujęciem zasady zdolności płatniczej wprost w Konstytucji RP przemawia jej ważkość dla obywateli i możliwość jej uwypuklenia jako drogowskazu dla prawodawcy. Obecność zasady zdolności płatniczej byłaby również korzystna w sytuacji, w której prawodawca konstytucyjny zdecydowałby się nadać jej kształt bardziej dookreślony. Jak pokazała zawarta w pracy komparatystyka obcych systemów prawnych, zasada zdolności płatniczej w niektórych państwach bywa tak dalece dookreślona, że odnosi się do kwestii minimum egzystencji, obowiązków alimentacyjnych czy samopomocy podatnika.

Warto rozważyć ujęcie zasady zdolności płatniczej *expressis verbis* w Konstytucji RP. Taka zmiana ustawy zasadniczej mogłaby polegać np. na modyfikacji art. 84 Konstytucji RP, aby przybrał następującą postać „każdy stosownie do swoich możliwości jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Być może należałoby również poszerzyć zakres modyfikacji o odwołanie się do progresywności opodatkowania, choć jest to oczywiście decyzja polityczna, która należyć będzie do ustawodawcy konstytucyjnego. Szersze definiowanie zasady zdolności płatniczej wydaje się zbędne, ponieważ odbierałoby tekstowi ustawy zasadniczej wymaganej elastyczności i zwartości.

BIBLIOGRAFIA

- Bach S., *Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 1991, nr 2.
- Bardini C., *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, „Intertax” 2010, nr 1.
- Bezwarunkowy dochód podstawowy – postulat godny rozważenia, „Praktyka Teoretyczna” 2014, nr 2.
- Birk D., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln 1983.
- Birk D., *Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht*, „Steuern auf Erbschaft und Vermögen. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft eV, DStJG” 1999, nr 22.
- Birk D., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform*, „Steuer und Wirtschaft” 2000, nr 4.
- Birnbaum M., *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG*, Berlin 2010.
- Bodin J., *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej*, przeł. Z. Izdebski, Warszawa 1958.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego – zarys problematyki*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2013, nr 315/1.
- Borszowski P., *Elastyczność a zwrot szacunkowy „ważny interes podatnika” w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych*, w: red. W. Miemiec, K. Sawicka, *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014.
- Borszowski P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne VADEMCUM podatnika*, Wrocław 2017.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Borszowski P., Kowalczyk R., *Zasada wolności gospodarczej jako czynnik kształtujący pojęcie działalności gospodarczej w obszarze prawa podatkowego*, w: red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Buehler A.G., *Ability to Pay*, „Tax Law Review” 1945, nr 1.
- Chauvin T., *Konstytucja Królestwa Maroka = Constitution du Royaume du Maroc*, Warszawa 2015.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, w: red. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius: księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, w: red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.

- Duda M.A., *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania*, w: E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Dudek D., *Konstytucja RP a zaniechanie ustawodawcze*, w: red. L. Garlicki, A. Szmyt, *Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, doświadczenia i inspiracje*, Warszawa 2003.
- Fedorowicz Z., *Historia podatków do końca XIX wieku (ze szczególnym uwzględnieniem Polski)*, w: red. C. Kosikowski, *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998.
- Filipczyk H., *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje*, w: red. Z. Ofiarski, *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.
- Fumagalli A., Lucarelli S., *Dochód podstawowy a wydajność w kapitalizmie kognitywnym*, przeł. K. Szadkowski, „Praktyka teoretyczna” 2014, nr 2.
- Gajewski D., *Kilka refleksji na temat międzynarodowego holdingowego prawa podatkowego*, w: red. Z. Ofiarski, *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.
- Gajewski D., *Tarcza podatkowa dla Polski*, „Infos zagadnienia społeczno-gospodarcze” 2014, nr 22.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gajl N., *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, w: red. I. Bolkowiak, E. Chojna-Duch, W. Goronowski, *Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego: podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998.
- Gassner W., Lang M., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen-und Körperschaftsteuerrecht: dogmatische Grundfragen, rechtspolitischer Stellenwert: Gutachten*, Wien 2000.
- Głuchowski J., *Opór podatkowy a obowiązek uiszczania podatku w wykładni chrześcijańskiej i koranicznej*, w: red. I. Czaja-Hliniak, *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku: księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 3.
- Gomułowicz A., *Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1995, z. 1.
- Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.
- Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2.
- Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, w: red. B. Brzeziński i in., *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., *Idea sprawiedliwości podatkowej*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 16.
- Gomułowicz A., *Ekonomiczne zasady opodatkowania ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych*, w: red. I. Czaja-Hliniak, *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku: księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
- Gomułowicz A., J. Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

- Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.
- Gorgol A., *Podatki Państwowe*, w: red. W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017.
- Grabowski R., *Konstytucja Księstwa Liechtensteinu = Verfassung des Fürstentums Liechtenstein*, Warszawa 2013.
- Grapperhaus F.H.M., *Opowieści podatkowe drugiego Millenium*, przeł. J. Głuchowski, Toruń 2000.
- Gress M.C., *Mauritania's Constitution of 1991 with Amendments through 2012*, New York 2012.
- Groves H.M., *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*, Wisconsin 1974.
- Hamaekers H. i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.
- Happé R., *Spain*, w: red. G.T.K. Meussen, *The principle of equality in European Taxation*, London 1999.
- Huchla A., *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, w: red. P. Lewkowicz, J. Stankiewicz, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
- Jacoby N.H., *Review of An Expenditure Tax*, „The Yale Law Journal” 1958, nr 3.
- Jagielski M., *Konstytucyjna regulacja materii społecznych i gospodarczych aspekty teoretyczne*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, nr 31.
- Jüptner R., *Leistungsfähigkeit und Veranlassung: ein ideen-und verfassungskritischer Beitrag zum Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Bedeutung für einen generalisierenden einkommensteuerlichen Verpflichtungsgrund, insbesondere am Beispiel der Veranlassung*, Heidelberg 1989.
- Kaldor N., *An expenditure tax*, London 1958.
- Kardach T., Karlikowska M., *Ulgi rodzinne w podatkach dochodowych od osób fizycznych w wybranych państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.
- Kirchhof P., *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft” 1985, nr 4.
- Kirchhof P., *Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts–Steuerrecht und Verfassungsrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 2011, nr 4.
- Klett K., *Progressive Einkommenssteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz-100 Jahre nach Georg Schanz*, w: red. J. Lan, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion : Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, 1995.
- Kober M., *Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensbesteuerung in Italien*, Münster 2002.
- Konstytucje państw Unii Europejskiej*, red. W. Staśkiewicz, Warszawa 2011, <http://biblioteka.sejm.gov.pl>
- Kordela M., *Zasady prawa: studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.
- Kosikowski C., *Historia podatków do końca XIX wieku (ze szczególnym uwzględnieniem Polski)*, w: red. C. Kosikowski, *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Lang J., Englisch J., *A European legal tax order based on ability to pay*, w: red. A. Amatucci, *International tax law*, Haga 2006.
- Leibholz G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz; eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, München – Berlin 1959.
- Leszczyńska A., *Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 2.

- Littmann K., *Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, w: red. H. Haller i in., *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus. Fritz Neumark zum 70. Geburtstag*, Tübingen 1970.
- Litwińczuk H., *Opodatkowanie rodziny*, Warszawa 1989.
- Łączkowski W., *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 2.
- Łukasiewicz M., *Państwo i podatki w świecie arabskim: systemy podatkowe państw arabskich*, Toruń 2015.
- Marks K., Engels F., *Manifest Partii Komunistycznej*, Warszawa 2007.
- Masbernat P.M., *Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado*, „Revista de derecho (Coquimbo)” 2013, nr 1.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2001.
- Mastalski R., *Konstytucyjne granice opodatkowania*, w: red. M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.
- Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, 2009.
- Mączyński D., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 3.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Mehrotra A.K., *Envisioning the modern American fiscal state: Progressive-era economists and the intellectual foundations of the US income tax*, „UCLA Law Review” 2005, nr 52.
- Modrzewski A.F., *O poprawie Rzeczypospolitej*, przeł. C. Bazylik, s. 156, <https://wolnelektury.pl/katalog/lektura/o-poprawie-rzeczypospolitej/> [dostęp: 18.02.2016].
- Molina P.M.H., *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid 1998.
- Monteskusz K.L., *O duchu praw*, przeł. T. Boy-Żeliński, Warszawa 1927, <http://wolnelektury.pl/media/book/pdf/o-duchu-praw.pdf> [dostęp: 31.03.2016].
- Muñoz P.M., *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*, „Ius et Praxis (En línea)” 2010, nr 1.
- Neumann F.J., *Die Steuer nach der Steuerfähigkeit. Ein Beitrag zur Kritik und Geschichte der Lehren von der Besteuerung. Theil II*, „Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik / Journal of Economics and Statistics” 1881, nr 2.
- Nita A., *Z problematyki opodatkowania rodziny podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Prawniczy” 1993, nr 6.
- Nita A., *Uchylenie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, w: red. W. Wróbel, P. Kardas, T. Sroka, *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Nita A., *Obejście prawa podatkowego przez organy podatkowe przy wykorzystywaniu instytucji prawa cywilnego*, w: red. J. Glumińska-Pawlic, *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, Katowice 2016.
- Nykiel W., *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, w: *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.
- Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: red. L. Etel, *System prawa finansowego*, t. 3, Warszawa 2010.

- Oręziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej: implikacje dla Polski*, Warszawa 2007.
- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22.
- Petryńska M., Wójcik T.M., *Konstytucja Republiki Chorwacji*, Warszawa 2007.
- Piketty T., *Kapitał w XXI wieku*, przeł. A. Bilik, Warszawa 2015.
- Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu. Biblia Tysiąclecia*, red. K. Dynarski, wyd. 3. poprawione, Poznań 1991.
- Pohmer D., Jurke G., *Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips: unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung*, „FinanzArchiv/Public Finance Analysis” 1984, z. 3.
- Radziszewski H., *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*, wyd. 2, Warszawa 1919.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Schaumburg H., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995.
- Schmidt K., *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Reflexionen über ein altes Thema*, w: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, Herne – Berlin 1995.
- Schröck J., *Steuersystem und Formwechsel: eine Systemanalyse des ertragssteuerneutralen Wechsels zwischen Kapital- und Personenhandelsgesellschaftsformen auf der Grundlage des Übertragungsmodells nach 14, 25 UmwStG*, Berlin 1998.
- Seer R., *Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts*, w: red. K. Tipke i in., *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag: Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010.
- Seligman E.R.A., *The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, New York 1911.
- Słownik Języka Polskiego PWN*, Warszawa 1994, <https://sjp.pwn.pl> [dostęp: 15.12.2015].
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, przeł. A. Prejbisz, B. Jasińska, Warszawa 2007.
- Snopek J., *Ustawa zasadnicza Węgier = Magyarország Alaptörvénye*, Warszawa 2015.
- Söhn H., *Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln.
- Sowiński R., *Uchylenie się od opodatkowania: przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009.
- Strasburger E., *Nauka skarbowości (część ogólna)*, 1, Warszawa 1924.
- Streichen A., *Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995.
- Świąch K., *Zasada sprawiedliwości podatkowej a sanacja finansów publicznych*, w: red. K. Świąch, A. Zalcewicz, *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005.
- Taboada C.P., *Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995.

- Taboada C.P., *Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie*, w: red. K. Tipke i in. *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag: Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2011.
- Taylor E., *Historia rozwoju ekonomiki*, t. 2, Lublin 1991.
- Taylor E., *Historia rozwoju ekonomiki*, t. 3, Poznań 1991.
- Tetlak K., Adamczyk Ł., Litwińczuk H., *Podatki bezpośrednie: prawo polskie a prawo wspólnotowe: implementacja dyrektyw. Orzecznictwo ETS*, Warszawa 2009.
- Tipke K., *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Wiesbaden 2000.
- Tipke K., Lang L., *Steuerrecht: ein systematischer Grundriß*, wyd. 13, Köln 1991.
- Vanistendael F., *Ability to Pay in European Community Law*, „EC Tax Review” 2014, nr 3.
- Vauban S.P., *Économistes financiers du XVIIIe siècle: Vauban, Projet d'une d'ime royale. Boisguillebert, Détail de la France, Factum de la France, et opuscules divers. Jean Law, Considérations sur le numéraire et le commerce. Mémoires et lettres sur les banques, opuscules divers. Melon, Essai politique sur le commerce. Dutot, Réflexions politiques sur le commerce et les finances*, Paris 1843.
- Walzer K., *Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, „Steuer und Wirtschaft” 1986, nr 63.
- Weber-Grellet H., *Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln 2001.
- Wendt R., *Familienbesteuerung und Grundgesetz*, w: red. K. Tipke, J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln 1995.
- Wojciechowska-Litwinek K. i in., *Konstytucja Republiki Tureckiej = Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, Warszawa 2013.
- Wojtyczek-Bonnand A., *Konstytucja Federacyjnej Republiki Brazylii*, Warszawa 2004.
- Wójtowicz W., *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych*, w: red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Wójtowicz W., Smoleń P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999.
- Wójtowicz W., *Kontrowersje wokół „prorodzinności” systemu podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa: zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.
- Zalewski S., *Interwencjonizm podatkowy*, Warszawa 1939.

ORZECZNICTWO

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 28 maja 1991 r., K 1/91, OTK z 1991 r., poz. 4.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK z 1993 r., poz. 6.
- Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 1993 r., sygn. K 8/93, OTK z 1993 r., poz. 43.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94, OTK ZU 1994, poz. 10.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94, OTK ZU 1995, poz. 2.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK z 1995 r., poz. 12.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 23 października 1995 r., sygn. K 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 1996 r., K 9/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 2.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 3 września 1996 r., sygn. K 10/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 33.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 grudnia 1997 r., sygn. akt K 2/97, OTK ZU nr 5_6/1997, poz. 72.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97, OTK ZU 3/1998, poz. 33.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 marca 1999 r. sygn. akt K 2/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 38.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r. sygn. akt K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r. sygn. akt P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00 OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r. sygn. akt K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r. sygn. akt K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80.

Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU nr 2A/2002, poz. 13.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01, OTK ZU nr 3A/2002, poz. 26.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU 3/A/2002, poz. 33.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. akt 33/01., OTK ZU 2002 / 4A, poz. 44.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5A/2002, poz. 66.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz. 83.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03, OTK ZU nr 5A/2004, poz. 37.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK ZU 5A/2004, poz. 41.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, OTK ZU nr 9A/2004, poz. 94.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5A/2005, poz. 47.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04, OTK ZU nr 6A/2005, poz. 64.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt K 33/05, OTK ZU nr 5A/2006, poz. 57.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2006 r., sygn. akt Ts 202/06, OTK ZU nr 1B/2009, poz. 22.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05, OTK ZU nr 10A/2006, poz. 148.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU nr 6A/2007, poz. 50.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU 9/A/2007, poz. 105.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 46/07, OTK ZU nr 6A/2008, poz. 104.

Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU 9/A/2008, poz. 166.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. akt SK 48/05, OTK ZU nr 7A/2009, poz. 108.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 grudnia 2009 r., sygn. K 7/08, OTK ZU nr 11A/2009, poz. 166.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt K 27/09, OTK ZU nr 9A/2010, poz. 109.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 22.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 25.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, OTK ZU nr 7A/2014, poz. 69.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 12 czerwca 1992 r., SA/Po 596/92, Glosa 1995, nr 3.

Wyrok składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03 [orzeczenia.nsa.gov.pl].

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2016 r. II FSK 3507/14 (LEX nr 2082148).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2389/14 (LEX nr 2177325).

Wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 21 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Ke 365/16 (LEX nr 2084359).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 7 września 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 133/16 (LEX nr 2120460).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 454/16 (LEX nr 2144485).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 października 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 468/16 (LEX nr 2153742).

Orzeczenia obcych sądów konstytucyjnych

Trybunał Konstytucyjny Republiki Federalnej Niemiec

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 17 stycznia 1957 r., sygn. akt 1 BvL 4/54, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 6, 55.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 24 czerwca 1958 r., sygn. akt 2 BvF 1/57, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 8, 51.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 1976 r., sygn. akt 1 BvR 150/75, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 43, 108.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 1984 r., sygn. akt BvI. 10/80, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 66, 214.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 22 czerwca 1995r., sygn. akt 2 BvL 37/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 93, 121.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 30 września 1998, sygn. akt 2 BvR 1818/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 99, 88–100.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 10 listopada 1988, sygn. akt 2 BvL 42/93, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 99, 246.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 29 maja 1990, sygn. akt 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 82, 60.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 25 września 1992, sygn. akt 2 BvL 5, 8, 14/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 87, 153.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 30 września 1998., sygn. akt 2 BvR 1818/91, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 99, 88.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 18 stycznia 2006r., sygn. akt 2 BvR 2194/99, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 115, 97–118.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 13 lutego 2008, sygn. akt 2 BvL 1/06, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 120, 125–168.

Wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z 6 lipca 2010, sygn. akt 2 BvL 13/09, opublikowany w zbiorze urzędowym BVerfGE 126, 268–286.

Trybunał Konstytucyjny Królestwa Hiszpanii

Wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z 20 lipca 1981r., opublikowany w zbiorze urzędowym BOE 27/1981.

Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych Ameryki

Wyrok Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 1895r., sygn. akt 157 U.S. 429, „Charles Pollock v. Farmers’ Loan and Trust Company”.

Wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 lutego 1995 r., sygn. akt C-279/93, sprawa Schumackera.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 11 sierpnia 1995 r., sygn. akt C-80/94, sprawa Wielockx.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27 czerwca 1996 r., sygn. akt C-107/94, sprawa Asscher.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15 maja 1997 r., sygn. akt C-250/95, sprawa Futura Participations.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 września 1999 r., sygn. akt C-391/97, sprawa Gschwind.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28 października 1999 r., sygn. akt C-55/98, sprawa Bent Vestergaard.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 16 maja 2000 r., sygn. akt C-87/99, sprawa Zurstrassen.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 grudnia 2000 r., sygn. akt C-141/99, sprawa AMID.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 grudnia 2002 r., sygn. akt C-385/00, sprawa de Groot.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 lipca 2003 r., sygn. akt C-234/01, sprawa Gerritse.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 1 lipca 2004 r., sygn. akt C-169/03, sprawa Walentin.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 10 marca 2005 r., sygn. akt C-39/04, sprawa Laboratoires Fournier.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12 lipca 2005 r., sygn. akt C-403/03, sprawa Schemppa.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt C-446/03, sprawa Marks & Spencer.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 21 lutego 2006 r., sygn. akt C-152/03, sprawa Ritter-Coulais.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 6 lipca 2006 r., sygn. akt C-346/04, sprawa Conijn.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 3 października 2006 r., sygn. akt C-290/04, sprawa Scorpio.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15 lutego 2007 r., sygn. akt C-345/04, sprawa Centro Equestre.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 18 lipca 2007 r., sygn. akt C-182/06, sprawa Lakebrink.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia z dnia 15 maja 2008 r., sygn. akt C-414/06, sprawa Lidl Belgium.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 16 października 2008 r., sygn. akt C-527/06, sprawa Renneberg.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 23 października 2008 r., sygn. akt C-157/07, sprawa Krankenhaus.

AKTY PRAWNE

Polskie akty prawne

Konstytucje

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa Konstytucyjna z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1921 r. Nr 44, poz. 267).

Ustawa Konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935 r. (Dz.U. z 1935 r. Nr 30, poz. 227).

Ustawy

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 459).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 43) – dalej ustawa o podatku akcyzowym.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz.U. 1920 Nr 82, poz. 550).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. z dnia 17 lutego 2016 r., poz. 195).

Ustawa z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 16 kwietnia 1993 r. Nr 28, poz. 127).

Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1996 r. Nr 137, poz. 638).

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 11 października 2002 r. Nr 169, poz. 1387).

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 29 listopada 2006 r. Nr 217, poz. 1588 ze zm.).

Ustawa z dnia 5 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z dnia 18 października 2007 r. Nr 191, poz. 1361).

Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 28 listopada 2008 r. Nr 209, poz. 1316).

Ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z dnia 20 listopada 2012 r., poz. 1278).

Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 25 listopada 2014 r., poz. 1644).

Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 29 listopada 2016 r., poz. 1926).

Rozporządzenia

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z dnia 4 maja 2015 r., poz. 600).

Akty prawne Unii Europejskiej

Prawo pierwotne

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. C 326 z 26.10.2012, s. 391–407).

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. C 326, 26.10.2012, s. 47–390).

Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. C 202 z 7.6.2016, s. 1–388).

Prawo wtórne

Dyrektywy

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U. L 157 z 26.6.2003, s. 49–54).

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, 11.12.2006, s. 1–118).

Dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.UE L z dnia 14 stycznia 2009 r.).

Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielanie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. L 310 z 25.11.2009, s. 34–46).

Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. L 64/1 z 11.3.2011, s. 1).

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 345/8 z 29.12.2011, s. 8–16).

Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE L 146/8 z dnia 3 czerwca 2016 r.).

Zalecenia

Zalecenie Komisji (UE) 2016/136 z dnia 28 stycznia 2016 r. w sprawie wdrażania środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych (Dz.U.UE L 25/67 z 2 lutego 2016 r.).

Ratyfikowane umowy międzynarodowe

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. 1993 nr 61, poz. 284).

Konstytucje państw obcych

Konstytucja Federacyjnej Republiki Brazylii z 5 października 1988 r.

Konstytucja Hiszpanii z 27 grudnia 1978 r.

Konstytucja Kantonu Zurychu z 27 lutego 2005 r.

Konstytucja Królestwa Maroka z dnia 27 dnia miesiąca szaban 1432 r. (z dnia 29 lipca 2011 r.).

Konstytucja Księstwa Liechtensteinu z dnia 5 października 1921 r.

Konstytucja Mauretanii z dnia 12 lipca 1991 r.

Konstytucja Republiki Chorwacji z dnia 22 grudnia 1990 r.

Konstytucja Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r.

Konstytucja Republiki Greckiej z dnia 9 czerwca 1975 r.

Konstytucja Republiki Tureckiej z dnia 7 listopada 1982 r.

Konstytucja Republiki Weimarskiej z 11 sierpnia 1919 r. (RGBl.1919, S. 1383).

Konstytucja Republiki Włoskiej z 27 grudnia 1947 r.

Ustawa Zasadnicza Węgier z dnia 25 kwietnia 2011 r.

Ustawa Zasadnicza z 23 maja 1949 r. Republiki Federalnej Niemiec (BGBl. I S. 2438).

INNE ŹRÓDŁA

- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Raport OECD 2013, <http://www.oecd.org/ctp/BEP-SAActionPlan.pdf> [dostęp: 4 kwietnia 2017].
- An Economy for the 99%: It's time to build a human economy that benefits everyone, not just the privileged few*, Hardoon, D., Oxfam International 2017.
- Bringing Transparency, Coordination and Convergence to Corporate Tax Policies in the European Union Part I: Assessment of the Magnitude of Aggressive Corporate Tax Planning*, Brussels, R. Doover, B. Ferrett, D. Gravino, E. Jones, S. Merler, European Parliamentary Research Service 2015.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z 17.06.2015 r., *Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania*, COM(2015) 302 final.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie strategii zewnętrznej na rzecz efektywnego opodatkowania COM/2016/024 final.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement, Raport OECD 2015, www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf [dostęp: 2.04.2017].
- Projekt ustawy z dnia 18 września 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach.
- Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, M. Belkindas, Warszawa 2016.
- Thin Capitalisation Legislation. A Background Paper For Country Tax Administrations*, OECD, Raport OECD 2012, http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf [dostęp: 28.03.2017].
- Wniosek KE: Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych COM/2016/0683 final – 2016/0336 (CNS).
- Wniosek KE: Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych COM/2016/0685 final – 2016/0337 (CNS).
- Wniosek w sprawie projektu ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku uzupełniającym, Sejm Ustawodawczy II RP (1919–1922), Biblioteka Sejmowa, Numer rekordu: 000002365.
- Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2015 r. i prognoza na 2016 r.*, T. Kassel, M. Walewski, J. Tokarski, T. Pabiański, <http://www.pwc.pl/pl/media/2016/2016-11-23-luka-vat-2016.html> [dostęp: 2.02.2017].
- Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, R. Piekarz, A. Miarkowski, Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego, 2015.

THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE AND THE POLISH TAX SYSTEM

SUMMARY

The aim of this work is to present and describe the normative character of the ability-to-pay principle in the Polish tax system. The work comprises four chapters, an introduction and a summary. The legal doctrine research method was the principal one used for verifying the hypotheses put forward. How the ability-to-pay principle appears in other legal orders was analyzed using the comparative legal method, while the historical method was used to analyze the evolution of the ability-to-pay principle.

The first, second and third chapters provide an introduction to the subject. Chapter One discusses how the ability-to-pay principle evolved – from idea, to implemented law, to the modern-day legal order. Chapter Two presents the ability-to-pay principle in the law of other countries, with particular emphasis being placed on German and Spanish law. By means of a comparative study, countries are divided into those where the ability to pay is regulated *expressis verbis* in the constitution and those where it is the product of the interpretation of the constitutional regulations. Chapter Three presents this principle in terms of European Union and international tax law.

Chapter Four verifies the accuracy of the theses put forward regarding the normative character and the characteristics of the ability-to-pay principle in the Polish legal order. In this work, it is noted that ability-to-pay has two dimensions: broad and narrow. The ability-to-pay principle in its broad dimension assumes that each order must refer to manifestations of ability-to-pay, such as the economic roots of taxation. This is a logical consequence of the obligation to contribute to public expenditure. Defining the obligation to pay taxes on the basis of parameters not associated with the economic roots of taxation would significantly impair tax collection, and in some cases render it impossible. Typical economic roots of taxation are: revenue, income, property and consumption. The ability-to-pay principle in its narrow dimension requires the individualization of the tax burden.

The ability-to-pay principle can be based on two normative models: solely on the principle of equality (art. 84 in conjunction with art. 2 and art. 32 of the Constitution of the Republic of Poland), or on the principle of equality and additional individuals' constitutional rights (art. 18, 20, 21, 22, 30, 64 and 71 of the Constitution of the Republic of Poland). The former is more appropriate, as it introduces a clearer distinction between the ability to pay and constitutional rights. As an example, it may be indicated that the same rights can impose the obligation to individualize taxation on the tax legislator, and justify tax interventionism.

Article 84 of the Constitution of the Republic of Poland also includes the obligation to individualize taxation. It allows for the possibility of imposing the tax burden only on a taxpayer who is able to bear such a burden. Not every taxpayer is in a position to bear such a tax burden, and some are unable to. This means that art. 84 of the Constitution of the Republic of Poland constitutes the basis for the legally binding nature of the ability- to- pay.

The distribution of the tax burden is regulated by the notions of horizontal and vertical equity. The principle of equality expressed in art. 32 of the Constitution of the Republic of Poland in conjunction with art. 84 of the Constitution takes on a material character. The essential feature selected by the legislator cannot assume a free character, and must refer either directly or indirectly to the root of taxation. The principle of vertical equity is expressed in art. 2 in conjunction with art. 84 of the Constitution of the Republic of Poland. An object of taxation determined by the principles of horizontal equity should be subject to a tax burden according to the principle of vertical equity. Horizontal equity leads to the selection of the appropriate tax burden and its possible diversification. The principle of vertical equity (understood exclusively as the diversification of the tax burden) may take on an optional or mandatory character, depending on the case.

The ability-to-pay principle applies only to tax rules that impose a tax burden on a taxpayer, as it is itself a measure of the imposition of this tax burden. In its narrow dimension, the ability-to-pay principle may be introduced only through direct taxation. In its broad dimension, the ability-to-pay principle may be introduced through direct and indirect taxation. The legislator is free to choose adequate measures in order to individualize the tax obligation in congruence with the ability-to-pay principle in its narrow dimension. The ability-to-pay principle also relates to the total tax burden imposed on the taxpayer (tax system equity), which must also correspond to the individual's ability to pay.

Translated by Rob Pagett

Recenzowana rozprawa uzupełnia pewną lukę w polskiej doktrynie prawa podatkowego i już na tym etapie jej oceny należy stwierdzić, iż zasługuje na wyróżnienie i publikację. Jednym z najistotniejszych zadań ustawodawcy podatkowego jest poszukiwanie właściwej miary ciężaru podatkowego, na co wprost odpowiada zasada zdolności płatniczej. Problematyka indywidualizacji ciężaru podatkowego jest istotna, ale zarazem trudna, gdyż wpisuje się w odwieczną debatę na temat relacji pomiędzy celem fiskalnym opodatkowania a celem indywidualnym podatnika. Rozpatrywanie zasady zdolności płatniczej ma znaczenie nie tylko dla podkreślania roli owego celu indywidualnego podatnika, ale jednocześnie wskazywania relacji z celem fiskalnym nałożenia podatku. Można zatem przyjąć w pewnym uproszczeniu, że temat rozprawy wpisuje się w charakterystyczną i wyrażoną w konkretnych regulacjach, ale także w instytucjach prawnopodatkowych relację pomiędzy interesem publicznym a interesem podatników, który ustawodawca kwalifikuje jako ważny interes podatnika.

dr hab. Paweł Borszowski, prof. UW.
(z recenzji wydawniczej)

Dokonując oceny recenzowanego opracowania, przez wzgląd na jego aspekt merytoryczny, należy wyartykułować to, że praca jest nie tylko poprawna, ale i głęboka rozważań Autora zdecydowanie wykracza ponad zwykły poziom rozpraw doktorskich. Autor postawił sobie ambitne zadanie, zmagając się z tematem pracy mocno osadzonym w teorii prawa podatkowego i dobrze poradził sobie z tym wyzwaniem.

prof. zw. dr hab. Adam Nita
(z recenzji wydawniczej)

ISBN 978-83-232-3387-9
ISSN 0083-4262

