

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

## ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

Zgodnie z powszechnie znaną w filozofii propozycją pojmowania sprawiedliwości, jaką zaproponował Chaim Perelman, sprawiedliwość jest to zasada postępowania nakazująca w jednakowy sposób traktować jednostki należące do tej samej kategorii działowej<sup>1</sup>. O powyższym określeniu mówi się, że jest ono określeniem sprawiedliwości formalnej, gdyż nie przesądza dwóch rzeczy

- a) co to znaczy jednakowo traktować,
- b) jak tworzyć kategorie działowe.

Przechodząc do prawa finansowego trzeba zauważyć, że trudno byłoby w nim znaleźć przepisy, które *explicite* głosiłyby podział na kategorie działowe lub — *explicite* formułowały taką czy inną zasadę traktowania jednostek należących do tej samej kategorii działowej.

Kiedy jednak dokonamy tego, co można by nazwać „logiczną rekonstrukcją”, albo może lepiej odtworzeniem filozoficznego zaplecza prawa finansowego, to zauważymy, że w owym filozoficznym zapleczu znaleźć można pewne zasady dzielenia podmiotów na różne kategorie działowe oraz zasady traktowania podmiotów należących do tej samej kategorii działowej. Dzieli się np. podatników na reprezentujących gospodarkę społeczną, gospodarkę prywatną i ludność. A więc do jednej kategorii działowej należą wszystkie podmioty będące jednostkami gospodarki społecznej, podobnie do jednej aczkolwiek różnej od poprzedniej należą wszystkie przedsiębiorstwa prywatne.

Zgodnie z perelmanowskim określeniem sprawiedliwości, podmioty należące do tej samej kategorii działowej (np. wszystkie j.g.u.) powinny być traktowane jednakowo.

U filozoficznych podstaw prawa finansowego leżą też pewne zasady precyzujące, na czym to jednakowe traktowanie ma polegać. Najprostsza z tych zasad głosi, że wysokość podatku winna zależeć od zdolności płatniczej podatnika. Łamanie tych zasad uchodzi za niesprawiedliwe.

W polskiej nauce finansów i prawa finansowego pojęcie sprawiedli-

<sup>1</sup> Ch. Perelman, *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959, s. 30 i n.

wości podatkowej pozostaje dotychczas nieokreślone<sup>2</sup>. Rozważania na temat sprawiedliwości sprowadzają się najczęściej do formułowania definicji perswazyjnych. Rozprawianie o sprawiedliwości podatkowej w sposób uporządkowany, utrudnia także brak powszechnie akceptowanych uzgodnień aparatury pojęciowej.

Aktualne zatem pozostaje pytanie co to znaczy, sprawiedliwy system podatkowy, czy istnieje jakieś wyobrażenie o sprawiedliwości podatkowej, kryteria które pozwoliłyby ją określić? Ponadto, skoro mówi się o sprawiedliwości podatkowej, wiedzieć trzeba, czy istnieje w ogóle formuła sprawiedliwości oficjalnie obowiązująca w Polsce<sup>3</sup>. A jeśli tak, to czy znajduje swój wyraz w treści systemu podatkowego.

Spojrzenie wstecz, na to, jak odnoszono się w polskiej literaturze prawnofinansowej do idei sprawiedliwości podatkowej, upoważnia do stwierdzenia, że pojęcie to nie miało i nie ma obecnie charakteru absolutnego<sup>4</sup>. Wywierają na nie swój wpływ rozmaite czynniki i prądy ekonomiczne, społeczne i polityczne nurtujące kraj w danym czasie.

Poglądy o sprawiedliwości podatkowej wiązać można z poglądami na temat roli podatku w systemie gospodarczo-społecznym. Ale nie tylko. Państwo bowiem jest wyrazem sił politycznych i jego działalność finansowa ma również charakter polityczny. Podatek, jako wyraz suwerenności państwa, jest tego przejawem. Zatem w systemie podatkowym, znajdują swój wyraz nie tylko motywy ekonomiczne, ale również pewne zasady społeczne, a nierzadko i moralne, akceptowane oficjalnie przez ustrój polityczny państwa w danym czasie.

W czasach, gdy w Polsce uznawano podatki za skuteczne narzędzie walki klasowej, cechę sprawiedliwości przypisywano takiemu systemowi podatkowemu, który umożliwiał silnie dyskryminacyjne opodatkowanie

<sup>2</sup> Zob. np. L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1956, nr 10, s. 384 i p.; L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 28 i p.; J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963, s. 220 i p.; M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 162 i p.; tenże, *Na marginesie „prawa Wagnera”*, Finanse 1958, nr 10, s. 50 i p.; *Zagadnienia systemu podatkowego w państwach socjalistycznych*, Warszawa 1965, s. 77 i p.; *Podatkowe i pozapodatkowe formy regulowania dochodów ludności pracującej*, Finanse 1974, nr 6, s. 3 i n.

<sup>3</sup> Por. Z. Ziemiński, *Porządek rozprawiania o sprawiedliwości*, Państwo i Prawo 1980, nr 10, s. 3 i p.; tenże, *Socjotechniczne uzasadnianie egalitarystycznych formuł sprawiedliwości*, Etyka 1986, nr 22, s. 87 i n.

<sup>4</sup> Współczesna nauka finansów i prawa finansowego w PRL porusza zagadnienie sprawiedliwości podatkowej raczej marginesowo. Brakuje kompleksowego opracowania ujmującego zagadnienie ekonomiczne, społeczne, a także prakseologiczne sprawiedliwości podatkowej. W nauce formułowane są pod adresem prawodawcy ogólne postulaty aby budowę systemu podatkowego oprzeć na „socjalistycznych zasadach podatkowych” (zob. cytowane już prace L. Adama, J. Chechlińskiego, M. Weralskiego). Rzecz jednak w tym, że wspomnianych zasad nikt jak dotychczas nie określił.

gospodarki prywatnej<sup>5</sup>. Szkodzenie pewnemu typowi gospodarki było ówczesnie uznawane za sprawiedliwe, gdyż służyć miało trwałemu powstawaniu innych, oczekiwanych form społeczno-gospodarczych. Używanie systemu podatkowego jako narzędzia oddziaływania na przebudowę form własności gospodarki polskiej wspierane było przez prawo podatkowe materialne i formalne. Wskazać można, że wspomniane przepisy wprowadzały, jak się okazało na trwałe, zasadę domniemania winy podatnika<sup>6</sup>. Zauważyć można, że taka koncepcja sprawiedliwości podatkowej kształtowała się pod przemożnym wpływem założeń ustrojowych państwa.

Na treści systemu podatkowego zaciążyły także, akceptowane przez państwo, egalitarystyczne nastroje społeczne<sup>7</sup>. Nastrojom tym w znaczącym stopniu podporządkowano politykę podatkową. Teza o nieuczciwym bogaceniu się posłużyła państwu do zaangażowania się w restrykcyjne opodatkowanie tzw. wysokich dochodów<sup>8</sup>. Uznawano, że jest to uzasadnione w świetle założeń sprawiedliwości społecznej akceptowanej przez ustrój państwa<sup>9</sup>. Takie rozumienie sprawiedliwości tylko pozornie było skutecznym sposobem pozwalającym powiększyć dochody niskie, kosztem ograniczenia wysokich. Po prostu z zamożniejszych grup ludności robi się uboższe, natomiast proces odwrotny jest znacznie trudniejszy, jeśli w ogóle nie niemożliwy. Spotyka się to jednak z akceptacją tych grup społecznych, których nie dotyczy. W tym wypadku sprawiedliwy system podatkowy służy nie interesom społeczeństwa jako całości, choć tak właśnie być powinno, ale interesom poszczególnych grup. W tym właśnie, zdaniem niektórych autorów, przejawia się i jest przez nich akceptowana służebna rola finansów związana z ustrojem polityczno-gospodarczym<sup>10</sup>. Trzeba jednak stwierdzić, że państwo prowadząc taką politykę podatkową, angażuje się w grę pozorów<sup>11</sup>. Grupa podatników restrykcyjnie opodatkowana nie ma w rzeczywistości żadnego znaczenia dla poziomu życia pozostałej części społeczeństwa. Sprawiedliwości podatkowej nie należy budować na fundamencie poglądów egalitarystycznych, łamie to bowiem logikę systemu podatkowego.

<sup>5</sup> „... w świetle socjalistycznych założeń sprawiedliwości społecznej uzasadniona jest dyskryminacyjna polityka państwa w odniesieniu do dochodów ludności pochodzących z kapitału” M. Weralski, *Podatkowe i pozapodatkowe*, s. 4.

<sup>6</sup> Szerzej na ten temat zob. np. A. Gomułowicz, *Niektóre społeczno-gospodarcze i polityczne uwarunkowania procedury podatkowej*, *Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny* 1982, z. 3, s. 165 i n.

<sup>7</sup> Szerzej na ten temat patrz np. I. Bolkowiak, *Opodatkowanie dochodów ludności w warunkach reformy gospodarczej*, Warszawa 1985, s. 4 i n.

<sup>8</sup> Zob. krytyczne uwagi na wspomniany temat W. Łączkowski, *Opodatkowanie ludności*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1984, z. 2, s. 52.

<sup>9</sup> M. Weralski, *Zagadnienia systemu*, s. 82.

<sup>10</sup> J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, s. 20.

<sup>11</sup> O zjawisku tym pisze szerzej W. Łączkowski, *Opodatkowanie*, s. 52.

Jest oczywiste, że poszczególne podatki, jak i system podatkowy spełniają przede wszystkim funkcje fiskalne. Nie można jednak uznawać za przejaw sprawiedliwości pobieranie nadmiernych, a często nieuzasadnionych podatków. Podatki bowiem, oprócz dostarczania dochodów budżetowi państwa, wywołują pewne zmiany w życiu gospodarczym oraz społecznym. Mogą mieć one szeroki zasięg i nie zawsze pokrywać się z intencjami prawodawcy. Jest tak dlatego, że podatki nawet bez szczególnej intencji prawodawcy pociągają za sobą pewne następstwa innej natury, aniżeli te, ku którym on zmierza.

Cele i zadania państwa nie zawsze są zgodne z dobrem społeczeństwa. Państwo w zasadzie nie powinno mieć jakichś innych celów, poza celami jednostek składających się na to państwo. Kiedy jednak państwo ujawnia własne cele, stojące poza i ponad celami jednostek, prowadzić może politykę podatkową, która nie zawsze daje się pogodzić z aktualnym dobrem społeczeństwa. Czym innym jest więc potrzeba, by polityka państwa stosowała się do wymogów sprawiedliwości, czym innym natomiast realizacja tych ideałów. W tym kontekście przypomina się znany w nauce finansów i prawa finansowego pogląd, że polityka podatkowa nie może „dwóm panom naraz służyć”.

System podatkowy jest faktycznie emanacją ustroju politycznego i społeczno-gospodarczego. Ten rodzaj zależności sprawia, że system podatkowy nie stanowi zamkniętego w sobie i dla siebie ogniwa systemu finansowego państwa. Nie można zatem rozważać zagadnienia sprawiedliwości w oderwaniu od ustroju państwa, gdyż to właśnie system podatkowy jest od niego uzależniony. Trudno bowiem sobie wyobrazić, żeby system podatkowy opierał się na takich przesłankach i służył realizacji takich zasad, które są przeciwne tym, na których wspiera się struktura polityczna i gospodarcza państwa.

Wszystko to razem sprawia, że system podatkowy nie jest zjawiskiem przypadkowym. Jest on raczej kategorią historyczną, ukształtowaną przede wszystkim ze społecznego i politycznego punktu widzenia<sup>12</sup>. W doborze źródeł dochodów budżetowych oraz przyjętych form opodatkowania przejawia się tzw. „duch czasu”.

Ideały sprawiedliwości podatkowej dadzą się właściwie sprowadzić do zmiany — za pośrednictwem systemu podatkowego — istniejącego podziału dochodu narodowego. Chodzi zwłaszcza o taki udział ludności w funduszu konsumpcji indywidualnej, który uznać można za sprawiedliwy. Właściwym bowiem zagadnieniem społecznym jest faktycznie nie tyle sprawa produkcji dóbr, co właśnie podział.

Wyznaczenie zatem granicy, poza którą rozwiązania prawopodatkowe nabierałyby cech sprawiedliwości, jest zagadnieniem trudnym. Gra-

12 E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Warszawa 1985, t. III, s. 114 i n.

nicę tę może stanowić tzw. dobro ogólne, np. dobrobyt społeczeństwa. Jest przy tym oczywiste, że pojawiają się różnice zdań co do tego, czy dobro ogólne odnosić do całego społeczeństwa, czy tylko do pewnych grup społecznych. Ponadto trudno jest przetransponować pojęcie dobra ogólnego na język praktyki podatkowej.

Gdy w literaturze prawnofinansowej mówi się o podziale dochodu narodowego i o konieczności zmiany tego podziału, to z reguły ma się na myśli dochody ludności ujętej w pewne grupy, zależnie od rodzaju ich źródeł dochodów. Chodzi więc o zmianę w podziale dochodu narodowego różnych grup społecznych. Znajduje to swoje formalne potwierdzenie w kształtowaniu się wielu norm podatkowych. Znaleźć można także przykłady zdecydowanie temu przeczące np. podatki pośrednie. I tu zwraca uwagę charakterystyczne zjawisko. Partie robotnicze i komunistyczne w okresie, gdy nie sprawowały jeszcze władzy, w opodatkowaniu pośrednim upatrywały jednej z podstawowych przyczyn pauperyzacji ludności<sup>13</sup>. Zdecydowanie w swoich programach opowiadały się przeciwko tej formie opodatkowania, uznając ją za niesprawiedliwą. Uzasadnione były więc oczekiwania, że z chwilą przejścia władzy partie te zwrócą się ku uznawanym przez siebie za postępowe, podatkom bezpośrednim i progresji podatkowej. Stało się jednak inaczej. W Polsce już w 1946 r. ustawa skarbową wymieniała podatki pośrednie jako jedno ze źródeł danin publicznych<sup>14</sup>. Natomiast dekret z 16 V 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych m.in. stanowił, że jego przepisy nie będą stosowane do pobierania podatków pośrednich<sup>15</sup>. Ponadto dekret z 3 II 1947 r. — prawo akcyzowe określił pojęcie akcyz, wskazując na dochody z tego źródła jako ważne dla budżetu<sup>16</sup>. Wspomniane regulacje prawnopodatkowe wskazują, że prawodawca akceptował dochody pochodzące z opodatkowania wydatków ludności.

Historycznie ukształtowany w Polsce system podatkowy opiera się na podatkach pośrednich, a więc ukrytych, tworząc i pogłębiając mylny pogląd o bezpodatkowym charakterze państwa. Tymczasem podatki pośrednie ponoszą wszyscy, bez względu na wysokość dochodu. Tak więc opodatkowanie pośrednie wpływa na poziom indywidualnych dochodów ludności, w warunkach, które uniemożliwiają indywidualizowanie ciężaru podatkowego. Ta jednakowość opodatkowania jest niesprawiedliwa, albowiem daje w efekcie opodatkowanie regresywne. Przy uświadomieniu, że opodatkowanie pośrednie maleje w miarę wzrostu dochodu, oczy-

<sup>13</sup> F. Lasalle, *Die indirekten Steuern und die Lage des Arbeiterstades*, Zürich 1863, s. 91-93; por. także J. Lubowicki, *Socjalistyczne założenia podatkowe*, *Życie Gospodarcze* 1947, nr 17, oraz K. Ostrowski, „Za” czy „przeciw” podatkowi od wynagrodzeń, *Myśl Gospodarcza* 1958, nr 2.

<sup>14</sup> Zob. Dz.U. nr 50, poz. 284.

<sup>15</sup> Zob. Dz.U. nr 27, poz. 173.

w Zob. Dz.U. nr 29, poz. 122.

wiste staje się, że bardziej ciąży ono na tych warstwach i grupach społecznych, których dochody na członka rodziny plasują się w grupie niskiej i średniej. I te właśnie grupy ludności są faktycznie dyskryminowane przy podziale dochodu narodowego, co objawia się spadkiem poziomu życia.

W tym miejscu można stwierdzić, że opodatkowanie pośrednie pozostaje w sprzeczności z ogólną formułą sprawiedliwości oficjalnie uznaną i znajdującą swój wyraz w art. 19 ust. 3 Konstytucji PRL.

Ilustracją zakresu podatków pośrednich może być struktura dochodów budżetu państwa. Udział podatków bezpośrednich od ludności i gospodarki prywatnej w całości dochodów budżetowych był już w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych bardzo niski (6 - 7%), natomiast gwałtownie malał w latach siedemdziesiątych i pierwszych latach osiemdziesiątych (ok. 2% dochodów).

To zmniejszanie znaczenia fiskalnego podatków bezpośrednich od ludności wiąże się ze wzrostem podatków pośrednich<sup>17</sup>. Oznacza to wzrost zakresu cenowej redystrybucji dochodów ludności.

W tym kontekście zwrócić trzeba uwagę na to, że podział konsumowanej części dochodu narodowego ma także swój aspekt polityczny. Wpływa on ze znaczenia poszczególnych grup społecznych w procesach gospodarczych. Procesy te stają się w określonym stopniu procesami społeczno-gospodarczymi, zabarwionymi elementami politycznymi. Ze względu na to ważna jest forma i sposób dzielenia między społeczeństwo wyniku działalności gospodarczej państwa, tj. dochodu narodowego. Proporcje udziału grup społecznych w dochodzie narodowym decydują o poziomie życia ludności, a to z całą pewnością ma określone konsekwencje w sferze politycznej.

Należy się zastanowić, czy istnieje możliwość takiego ułożenia systemu podatkowego, by czynił on zadość postulatowi sprawiedliwości podatkowej np. przez czerpanie dochodów głównie z podatków bezpośrednich. Wówczas bowiem wysokość podatku pozostawałaby w określonej proporcji do osiąganych dochodów i mogłaby wiązać wysokość świadczeń na cele ogólnospołeczne ze zdolnością podatkową poszczególnych podatników. Rozwiązanie takie jest możliwe pod pewnymi warunkami.

Pierwsza i zasadnicza uwaga jest następująca: Systemy podatkowe rozwiniętych gospodarczo państw Zachodu opierają się przede wszystkim na podatkach bezpośrednich<sup>18</sup>. Natomiast państwa o słabej gospodarce sięlą rzeczy wysuwają w swych systemach podatkowych podatki o charakterze pośrednim. Spostrzec można, że między systemem podatkowym

<sup>17</sup> I. Bolkowiak, *Opodatkowanie dochodów*, s. 9.

<sup>18</sup> Theo Hitiris, *Import Duties, Tax Structure and Economic Development*, University of York 1988 — Opracowanie przygotowane na 44 Congres International Institute of Public Finance, opracowanie przytoczone za W. Łączkowskim, *Przerzucanie podatków* (maszynopis), s. 13.

a poziomem rozwoju gospodarczego zachodzi wyraźnie zaznaczona korelacja. Tak więc poziom rozwoju gospodarczego Polski jest zasadniczym czynnikiem, który decyduje o treści systemu podatkowego.

W warunkach застоju gospodarczego, braku konkurencji i rynku, ubożenia ludności, poszukiwanie sposobów realizacji ideałów sprawiedliwości podatkowej jest z góry skazane na niepowodzenie. Wniosek, który się nasuwa, ująć można następująco: kluczem do takich zmian systemu podatkowego, które realizowałyby ideę sprawiedliwości, jest poprawa pozycji gospodarczej Polski. Może się ona dokonać, gdy gospodarka polska zostanie oparta na mechanizmach rynkowych. Po to, żeby tak się stało, muszą zostać odblokowane mechanizmy polityczne, które hamują odbudowę rynku i praw ekonomicznych, które tym rynkiem rządzą<sup>19</sup>. Należy więc na nowo ukształtować metody sprawowania władzy.

Przebudowa systemu podatkowego mogłaby się rozpocząć od radykalnego ograniczenia podatków pośrednich, gdyż budżet znajdowałby wydajne źródło dochodów w podatkach bezpośrednich. Nie należy postulować eliminacji opodatkowania pośredniego w ogóle. Można natomiast oczekiwać, że dotychczasowy podatek obrotowy przekształci się w podatek od wartości dodanej<sup>20</sup>. Dzięki temu nie będzie miał tak silnie regresywnego, jak obecnie, oddziaływania.

Wzrost obciążenia w zakresie podatków bezpośrednich może zostać skorelowany z równoczesną obniżką cen, która dokona się w następstwie ograniczenia opodatkowania pośredniego<sup>21</sup>. Może to wpłynąć na „uspokojenie cen”.

Podatki bezpośrednie odpowiadają ideałom sprawiedliwości głównie dlatego, że gwarantują rzeczywisty i bezpośredni związek między wielkością podstawy opodatkowania a wysokością stosowanych stawek podatkowych. Są powszechne i progresywne.

Oddziaływanie podatków bezpośrednich nie zawsze jest dokładnie zgodne z przewidywaniami prawodawcy w każdym konkretnym przypadku. Rzecz w tym, aby wysokość opodatkowania nie była tak znaczna, by obniżała poziom zaspokojenia potrzeb podatnika, a jednocześnie zapewniała państwu tyle dochodu, by mogło ono realizować swoje zadania.

Zatem podatki tworzące system podatkowy, powinny być tak usta-

<sup>19</sup> Szerzej na ten temat W. Łączkowski, *Prawo a gospodarka* (artykuł dyskusyjny), Paestra 1985, nr 11, s. 91-95; tenże, *Opodatkowanie ludności*, w: *Raport o stanie prawa finansowego i pożądanym kierunkach jego rozwoju w okresie realizacji II etapu reformy gospodarczej*, Warszawa 1988, s. 106; A. Komar, *Założenia reformy gospodarczej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1982, z. 1, s. 1 i n.; tenże, *Prawo a gospodarka*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1982, z. 4, s. 25 i n.

<sup>20</sup> A. Komar, *Problematyka podatku od wartości dodanej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1988, z. 1, s. 41 i n.

<sup>21</sup> Zob. np. W. Łączkowski, *Prawo a gospodarka*, s. 94,

nowione, by nie tylko nie obniżały stopy życiowej podatnika, lecz przeciwnie — w miarę możliwości przyczyniały się do jej stałego podnoszenia. Może to uczynić łagodna progresja. Rozwiązanie takie nie musi — jak to się czasem sugeruje — prowadzić do obniżenia dochodów budżetowych. Przy łagodnej progresji rosną z reguły wszystkie dochody, ale — co jest przecież oczywiste — najbardziej bogacą się najzamożniejsi. I tak być powinno. Ludzie sukcesu muszą stanowić przykład dla innych, wyzwalać konkurencje, ambicje ludzi do pięcia się w górę.

Osiągnięcie zbieżności między wielkością ciężaru, jaki podatnik może ponieść zgodnie z poziomem swojej zdolności płatniczej, a wielkością podatku, który musi zapłacić zgodnie z wymiarem, jest trudne. Ważne jest również to, czy ustawodawcy chodzi jedynie o „bierne” respektowanie tej zdolności — to znaczy tylko nienaruszanie jej przez wymiar podatku — czy też o różnicowanie obciążenia w zależności od prezentowanych przez podatników różnych jej poziomów.

Wysokość wymiaru podatku w znacznej mierze uzależniona jest od wysokości podstawy opodatkowania. Nasuwa się w związku z tym pytanie, czy zjawisko to można tłumaczyć jako realizację postulatu sprawiedliwości podatkowej? Nie ma odpowiednich sprawdzianów, które pozwoliłyby na ścisłe rozstrzygnięcie tego zagadnienia. Żeby chociaż w przybliżeniu wyjaśnić tę sprawę, należy ustalić takie kryteria pomocnicze, które mogłyby analizę tę ułatwić.

Za jedno z takich kryteriów należy przyjąć stosowanie w systemie podatkowym stopy progresywnej. Trzeba bowiem stwierdzić, że system podatkowy pozbawiony progresywnych podatków nie może realizować zasady, według której zamożniejszy podatnik powinien płacić wyższy podatek, aniżeli przypada do zapłacenia podatnikowi mniej zamożnemu. Pozostaje jeszcze oczywiście zagadnienie budowy skali progresywnej, która może być niezgodna z omawianą zasadą. Ma to miejsce tylko wówczas, gdy podatek ma za zadanie dyskryminowanie podatników zamożniejszych, a więc gdy chodzi o usunięcie ich z życia gospodarczego i o zanik lub przynajmniej poważne ograniczenie ich źródła podatkowego.

Kolejną przesłanką, która mogłaby wyjaśnić, czy zasada sprawiedliwości jest respektowana, jest to, czy podatki nakładane są w związku z takimi okolicznościami, w których faktycznie przejawia się zdolność płatnicza podatników. W tym celu należałoby ustalić miernik tej zdolności, a następnie sprawdzić, czy między tym miernikiem z jednej strony, a przedmiotem i podstawą opodatkowania z drugiej, istnieje odpowiedni związek.

W moim odczuciu najbliższy ideałów sprawiedliwości jest system oparty na bezpośrednich podatkach dochodowych. Wyróżnikiem tej sprawiedliwości jest:

— powszechność opodatkowania w sensie podmiotowym i przedmiotowym,



- progresywna skala podatkowa,
- wysokość kwoty wolnej od podatku.

Oznacza to, że każdy powinien płacić podatek, każdy rodzaj i składnik dochodu powinien być w zasadzie włączony do podstawy opodatkowania, kwota wolna od podatku powinna być korygowana o stopień inflacji, a skala podatku jednolita o łagodnej progresji.

Uwagi powyższe, które miały za zadanie jedynie zasygnalizowanie tej ważnej, choć niestety pomijanej we współczesnej literaturze polskiej tematyki, zamknąć można wypowiedzią o sprawiedliwości podatkowej jednego z klasyków nauki skarbowości, Adolfa Wagnera: „. . . bogaci powinni ponosić większe podatki niż myślą, podczas gdy ubodzy powinni myśleć, że płacą więcej niż się to dzieje w rzeczywistości”.

## THE PRINCIPLE OF EQUITY IN POLISH TAX SYSTEM

### Summary

Although the sciences of finance and financial law use the term "tax equity", they have so far failed to define its content. Need is felt an over-all work which would comprise economic, social and praxiological questions of tax equity. The existing considerations are in most cases limited to the formulation of persuasive definitions. Many Polish authors do not accept principles of tax equity formulated in the pre-war period and they blame them with "bourgeois character". Such an approach is wrong for equity cannot be conceived as "socialist" or "capitalist". Another obstacle to an orderly discussion about tax equity is raised by the lack of generally accepted terminology. The considerations contained in the article may be treated as an attempt to formulate postulates as to the meaning of the term "tax equity". The first question to be considered is whether there is any single formula of equity in force Poland. The point is what values are accepted not only by State authorities, but also by e.g. religious groups, social movements, etc. Only then will it be possible to assess whether those values find confirmation in the tax system. The above evaluation should be formulated not only on the basis of the tax regulation in force, but also on the basis of observations and analyses of the course of "real" tax phenomena. In other words, important are taxes "in action". The sciences of finance and financial law, in their attempts to explain the meaning of "tax equity", must refer to two forms of taxation: direct and indirect. On the background of that distinction comments on ways of individualizing tax burdens can be made.