

Bogumił Brzeziński* 

O (NIE)SPRAWIEDLIWYM PODATKU
DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH.
REFLEKSJE NA MARGINESIE KSIĄŻKI
ADAMA MARIAŃSKIEGO, (NIE)SPRAWIEDLIWY
POLSKI PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB
FIZYCZNYCH, WARSZAWA 2021, SS. 406

Streszczenie. Artykuł zawiera omówienie książki A. Mariańskiego pt. *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*. Obok uwag natury recenzyjnej umieszczono w nim wiele spostrzeżeń i opinii na temat kluczowych kwestii opodatkowania dochodu, takich jak zasada sprawiedliwości podatkowej czy zasada zdolności do świadczenia podatkowego. Poruszono także zagadnienie polityki orzeczniczej polskich sądów podatkowych w sprawach dotyczących opodatkowania dochodów.

Słowa kluczowe: opodatkowanie, podatek dochodowy, polski system podatkowy, zasada sprawiedliwości podatkowej, zasada zdolności do świadczenia podatkowego

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>



Data wpływu: 17.02.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Problematyka sprawiedliwości w opodatkowaniu ma swoją bogatą literaturę. Spowodowane jest to po części atrakcyjnością idei sprawiedliwości i sprawiedliwego opodatkowania, a po części istotną niedookreślonością samego pojęcia sprawiedliwości jako takiej. To ostatnie skłania do podejmowania prób sprecyzowania nie tylko granic, ale także samej istoty tego pojęcia.

Pojęciem sprawiedliwości zajmowali się już filozofowie w starożytnej Grecji, a współcześnie pojęciem sprawiedliwości podatkowej zajmuje się A. Gomułowicz¹. Można byłoby w związku z tym sądzić, że na ten temat powiedziano już wszystko, ale książka A. Mariańskiego dowodzi, że tak nie jest.

Z zagadnieniem sprawiedliwości podatkowej wiąże się wiele nierozwiązanych problemów. Po pierwsze, pojawia się pytanie, czy zasada sprawiedliwości podatkowej ma swój odrębny byt od konstytucyjnej zasady sprawiedliwości, czy też może trzeba mówić jedynie o podatkowych przejawach tej drugiej. Po drugie, czy ewentualna zasada sprawiedliwości nie jest aby inną nazwą dla zasady równości (niedyskryminacji) w opodatkowaniu. Po trzecie wreszcie, czy tak subiektywne odczucie, jak bycie sprawiedliwie opodatkowanym, może podlegać jakiegokolwiek sensownej (nawet w postaci ogólnej zasady) normatywizacji². Można przecież spotkać poglądy, w myśl których określenie i wprowadzenie w życie sprawiedliwości podatkowej jest – ze względu na brak jednej, wspólnej miary tejże sprawiedliwości – na tyle trudne, że praktycznie nie ma tu nawet miejsca na racjonalne argumenty³.

Autor przedstawia szeroką paletę poglądów na kwestie zarówno sprawiedliwości, jak i sprawiedliwości podatkowej. W odniesieniu do tego pierwszego zagadnienia prezentuje poglądy Arystotelesa, Platona, Rawlsa, Nozicka i innych. W odniesieniu do kwestii sprawiedliwości podatkowej prezentuje on poglądy autorów dwudziestowiecznych. Nie solidaryzuje się w sposób jednoznaczny z żadnym z istniejących poglądów na sprawiedliwość podatkową; dostrzega, że dyskusja o zasadzie sprawiedliwości podatkowej zawsze będzie naznaczona ideologią osoby formułującą koncepcję tej zasady⁴. Być może w takim stanowisku

¹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 308.

³ C. Bradford, *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986, s. 148.

⁴ Zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 16 i nast. Wcześniej zwracał na to uwagę E. Seligmann, *Essays in Taxation*, New York 1903, s. 1.

można by doszukiwać się refleksu tezy, że „byt określa świadomość”, wyrażanej m.in. przez sekowanego wspólnie z przyczyn pozamerytorycznych Karola Marksa.

II

Mimo tak mglistego obrazu sprawiedliwości podatkowej autor stawia jednak pytanie: „Czy polski podatek dochodowy od osób fizycznych jest zgodny z zasadą sprawiedliwości podatkowej?”. Brak jasności co do samej zasady sprawiedliwości podatkowej skłania go do przyjęcia założenia metodologicznego, iż punktem wyjścia prowadzonych analiz powinna być nie sama idea, ale jej powszechnie akceptowane konsekwencje, przedstawiane w doktrynie prawa podatkowego jako „potrzebna opodatkowania dochodu, a także różnicowania jego poziomu w zależności od sytuacji osobistej podatnika, czyli jego zdolności poniesienia ciężaru podatkowego” (s. 3). Za kryterium oceny rozwiązań systemowych przyjęto tu więc nie ideę, ale powszechnie i bez większych zastrzeżeń wiązane z nią konsekwencje.

Takie założenie wyjściowe wydaje się słuszne, zwłaszcza z punktu widzenia dogmatyki prawa podatkowego. W szczególności nie prowadzi ono do nadmiernego uproszczenia idei sprawiedliwego opodatkowania, nie wymaga opowiedzenia się za którąś z teorii sprawiedliwości, a na dodatek nie wikła autora w sferę rozważań dotyczących subiektywnego odbioru rozwiązań systemowych jako sprawiedliwych bądź niesprawiedliwych.

Jak już wspomniano wyżej, pewna (wystarczająca moim zdaniem do celów pracy) partia materiału poświęcona jest zrelacjonowaniu poglądów na sprawiedliwość, także na sprawiedliwość podatkową. Poglądów tych jednak autor nie analizuje, słusznie koncentrując uwagę na rozwiązaniach systemowych i problemach *stricte* prawnych bądź – co najwyżej – problemach polityki podatkowej ujawniającej się w rozwiązaniach prawnych.

Jeśli chodzi o zasadę zdolności do świadczenia podatkowego, to analiza rozmaitych poglądów na kwestię relacji zasady zdolności do świadczenia podatkowego (zdolności płatniczej) do zasady sprawiedliwości opodatkowania pozwala na wyodrębnienie co najmniej kilku grup takich poglądów⁵. Pierwsza grupa obejmuje poglądy o podłożu pozytywistycznym, negujące znaczenie zasady zdolności podatkowej jako kryterium sprawiedliwości czy

⁵ J. Perez de Ayala, *Las cargas publicas: principios para su distribution*, „Hacienda Publica Española” 1979, no. 59, s. 24.

równości w opodatkowaniu. Druga to poglądy dostrzegające znaczenie kryteriów etycznych i sprawiedliwości opodatkowania, ale negujące możliwość osiągnięcia tych standardów w drodze wykorzystania zasady zdolności podatkowej w praktyce legislacyjnej. Trzecia to poglądy dostrzegające w zasadzie zdolności płatniczej wyłącznie aspekty utylitarne, a więc uznające ją za bezużyteczną do oceny sprawiedliwości podatkowej. Czwarta grupa to poglądy, w myśl których zasada zdolności podatkowej rozwiązuje problem sprawiedliwości czy równości opodatkowania. Poglądy zaliczane do piątej grupy uznają zasadę zdolności podatkowej za pojęcie nieprecyzyjne, a samą ideę za niedookreśloną, a w konsekwencji dostrzegają potrzebę poszukiwania innych kryteriów sprawiedliwości podatkowej. Jest jeszcze grupa poglądów, w myśl których zasada zdolności do świadczenia podatkowego nie jest autonomicznym wyznacznikiem zasady sprawiedliwości podatkowej, ale powinna być traktowana jako wspólna bądź niezbędna podstawa uczciwego opodatkowania, na którą składają się również progresywność, równość i niekonfiskatoryjność systemu podatkowego⁶.

III

Sprawiedliwość podatkową wiąże się więc zazwyczaj – tak jak zresztą czyni to autor książki – ze wspomnianą wyżej zdolnością do świadczenia podatkowego. Trudno tutaj nie przytoczyć kronikarskiej opowieści sprzed dziesięciu wieków, pokazującej opłakane skutki naruszenia zasady zdolności do świadczenia podatkowego. Tak pisał ruski kronikarz Nestor:

„Roku 6458. Tego roku odezwała się drużyna do Igora: »[...] chodź z nami ksiązę po daninę, skorzystasz ty i my (z tobą)«. Igor usłuchał i poszedł po daninę do Drewlanów, [...] zebrawszy (zaś) daninę wracał do swego grodu. Gdy zaś powracał do domu, namyślał się (jeszcze) [...] i rzekł do drużyny: »idźcie z daniną do domu, ja jeszcze pobroję«. Odprawił (tedy) drużynę do domów, a sam z mniejszą ilością (wojska) powrócił, chcąc się więcej wzbogacić. Drewlanie, usłyszawszy, że (Igor) znowu powraca, [...] posłali do niego, mówiąc: »Czegoż znowu idziesz? Wszak wszystką wybrałeś daninę«. Ale Igor ich nie usłuchał, a Drewlanie, wyszedłszy z grodu Iskorostenia, zabili go i jego drużynę (wymordowali), nieliczna bowiem była”⁷.

⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 311.

⁷ *Latopis Nestora. Stary tekst Mnicha Ławrentego z XIV w. Oddział Pierwszy*, przepol-szczył J. Kotkowski, Kijów 1860, s. 103.

Tak jak nieoczywista jest koncepcja sprawiedliwości podatkowej, tak też nieoczywista jest koncepcja dochodu jako przedmiotu opodatkowania. Nie ma tu miejsca na bliższą analizę tego zagadnienia. Podobnie – w syntetycznym zarysie – przedstawia je autor książki.

Pojęcie dochodu intuicyjnie wiąże się z korzyściami materialnymi, jakie przynosi jednostce jej aktywność (działalność). Te korzyści to suma przychodów z tej działalności, jednak z uwzględnieniem poniesionych wydatków, strat etc. Dochód rozumiany jest tu jako „rezultat (dodatni) netto” prowadzonej działalności⁸.

Próby precyzyjnego definiowania pojęcia dochodu nie dały jak dotąd jednoznacznych rezultatów. W literaturze dotyczącej podatków przyjmuje się, że najbardziej miarodajna w tym zakresie jest koncepcja Schanza-Haiga-Simonsa. Amerykańscy ekonomiści R.M. Haig i H. Simons kontynuowali myśl G. von Schanza – profesora Uniwersytetu Juliusza i Maksymiliana w Würzburgu⁹. W myśl ich koncepcji dochód (w danym przedziale czasowym) to suma wartości konsumpcji powiększona o przyrost majątku netto danej osoby¹⁰. Przyjęcie takiego znaczenia dochodu ma rozmaite mankamenty – zwłaszcza gdy podejmuje się próby jego opodatkowania, na co zwracał uwagę już sam H. Simons¹¹.

Próbując ująć dochód do celów opodatkowania, zbudowano kilka teorii wyznaczających wymogi, jakie powinien spełniać dochód podatkowy¹². Teorie zakładające węższe ujęcie dochodu to teoria źródeł (dochodem są tylko wpływy ze stałego źródła), teoria periodyczności (dochodem są wpływy powtarzające się regularnie), teoria rodzajów przychodu (dochodem są wpływy z działalności gospodarczej) i teoria funduszu konsumpcyjnego (dochodem jest to, co można spożytkować bez naruszenia źródła tego dochodu)¹³. Stosunkowo szeroko ujmuje natomiast dochód wspomniana już teoria czystego przyrostu majątkowego wedle koncepcji Schanza-Haiga-Simonsa¹⁴.

⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 158.

⁹ G. von Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, vol. 13, s. 1–87.

¹⁰ Szerzej o tej koncepcji R.M. Haig, *The Concept of Income*, [w:] *The Federal Income Tax*, red. tenże, New York 1921; H.C. Simons, *Personal Income Taxation*, Chicago 1938.

¹¹ H. Simons, *Personal...*, s. 41–42.

¹² Zob. M. Kalinowski, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 51–53.

¹³ Na temat tych teorii m.in. S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902.

¹⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 158.

Na potrzebę rekonstrukcji teoretycznego pojęcia dochodu w wypadku potraktowania go jako przedmiotu podatku wskazywał H. Simons¹⁵. Z kolei N. Kaldor twierdził, że problem zdefiniowania dochodu jest w zasadzie nierozwiązywalny¹⁶, a J. Prebble wyraża i uzasadnia pogląd, że kategoria dochodu jest niejednoznaczna i praktycznie niemożliwa do precyzyjnego ujęcia w kategorię normatywną, stąd z natury rzeczy – jako kategoria prawa podatkowego – musi być obarczona istotną „porcją konwencjonalności”¹⁷. Na stanowisku, że podatek dochodowy, w przeciwieństwie do innych podatków, charakteryzuje się istotnym oderwaniem od sfery rzeczywistości, rozumianej jako dające się zaobserwować fakty, zdarzenia, obiekty itp., stoi J. Prebble¹⁸. Jego zdaniem powoduje to, że pewne problemy związane z założeniami podatku dochodowego nigdy nie zostaną rozwiązane w sposób logiczny i spójny¹⁹.

Na określenie sytuacji istniejącej w podatkach dochodowych J. Prebble z upodobaniem używa w swoich opracowaniach terminu „ektopia”. Oznacza to – najogólniej – przesunięcie, oderwanie czy – lepiej – niewłaściwe ulokowanie obiektu. W tym wypadku chodzi o to, że podatek dochodowy jest z natury rzeczy oderwany od faktów, do których ostatecznie się odnosi. Dochód, będący przedmiotem opodatkowania, jest abstrakcją, rezultatem oceny faktów, jakie wystąpiły według przyjętej konwencji, a w istocie wielu konwencji dotyczących czasu, przestrzeni, metodologii obliczeń itp.²⁰ Prebble okazuje się także facecjonistą, stwierdza bowiem sentencjonalnie, że kiedy Bóg tworzył pojęcie dochodu, nie przewidział, że w przyszłości rządy będą próbowały dochód opodatkować²¹.

¹⁵ H.C. Simons, *Personal...*, s. 41–42.

¹⁶ N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, London 1956, s. 70.

¹⁷ Zob. J. Prebble, *Why is Tax Law Incomprehensible?*, „British Tax Review” 1994, no. 4; tenże, *Philosophical and Design Problems that Arise from The Ectopic nature of Income Tax Law and their Impact on the Taxation of International Trade and Investment*, „Chinese Yearbook of International Law and Affairs” 1994–1995, no. 13; tenże, *Ectopia*, „Tax Law and International Taxation British Tax Review” 1997, no. 5; tenże, *Income Taxation: A Structure Built on Sand*, „Sydney Law Review” 2002, vol. 24, no. 3.

¹⁸ Zob. J. Prebble, *Why is Tax Law...*, s. 383.

¹⁹ Ibidem, s. 384.

²⁰ B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. tenże, Warszawa 2013, s. 178.

²¹ Ibidem.

Istotne problemy z pojęciem dochodu mają także sądy. Wysiłki Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych w tej dziedzinie to seria wyroków składających się na wielotomową epopeję²². Wyrazem swego rodzaju kapi-tulacji w poszukiwaniach znaczenia pojęcia dochodu jest pogląd wyrażony w jednym z wyroków australijskiego sądu stanowego, w myśl którego – do-chodem jest to, co powszechnie jest dochodem nazywane (sic!)²³.

Wskazane wyżej okoliczności różnią nie tylko prawo o opodatkowaniu dochodów od regulacji z innych gałęzi prawa, ale także od innych dziedzin prawa podatkowego. Napięcie między sferą faktów a sferą prawa jest po-niekąd naturalne. Niemniej jednak w prawie dotyczącym opodatkowania dochodów jest ono szczególnie intensywne ze względu na „mglistość” sfe-ry faktów. Brak tu symbiotycznej relacji między prawem a faktami – fakty uzasadniają stosowanie prawa, ale jednocześnie prawo w dużej mierze te fakty samo tworzy²⁴.

Mówiąc obrazowo, ze względu na różnorodność koncepcji dotyczących treści pojęcia dochodu jako fenomenu ekonomicznego, nie wiemy, która z tych kon-cepacji jest „prawdziwa”, tj. najpełniej i najpoprawniej odzwierciedla intuicję eko-nomicznych korzyści, których synonimem ma być dochód. Nie wiemy nawet w sposób dostatecznie pewny, o jakie korzyści chodzi (czas wolny, aktywność hobbystyczna, korzystanie z własnego majątku?)²⁵.

Reasumując, jeśli do celów opodatkowania ustawodawca przyjmie jedną z tych niepewnych, konwencjonalnych koncepcji dochodu, to powstają za-sadnicze trudności w jej wyrażeniu w kategoriach normatywnych. W isto-cie rzeczy konwencjonalnie rozumiany dochód jest po raz drugi konwen-cjonalnie – tym razem w języku prawnym – wyrażany (i to nawet bez próby definiowania).

Na dodatek ustawodawca niekiedy świadomie odstępkuje od przyjętych przez siebie założeń ze względów motywowanych polityką podatkową. Naj-lepszym przykładem ilustrującym ten fakt są w polskich podatkach docho-dowych ograniczenia w możliwości traktowania określonych wydatków po-datnika jako kosztów uzyskania przychodów bądź też arbitralne i oderwane

²² *Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Cases*, red. P. Caron, New York 2003.

²³ *Scott v Commissioner of Taxation (NSW)*, 1935, 35 SR (NSW), s. 219.

²⁴ J. Prebble, *Why is Tax Law...*, s. 391.

²⁵ B. Brzeziński, *Perypetie...*, s. 179.

niekiedy od realiów ekonomicznych ustalanie limitów wydatków uznawanych za takie koszty²⁶.

Wspomniana kwestia precyzyjnego ustalenia zakresu pojęcia dochodu może sprawiać kłopoty tam, gdzie ustawy podatkowe nie zawierają normatywnej definicji dochodu, chociaż tym pojęciem się posługują. Na tym tle mogą pojawiać się zasadnicze spory co do tego, czy określone zjawisko ekonomiczne jest dochodem, czy też nie²⁷.

Trudności ustawodawcy z normatywnym ujęciem dochodu ilustrują przykłady z rozmaitych systemów prawa. W Stanach Zjednoczonych § 61 Federalnego Kodeksu Podatkowego stanowi, że dochodem brutto jest „cały dochód niezależnie od źródła, z jakiego jest osiągnany” [tłum. B.B.]. Jeśli to sformułowanie uznać za definicję dochodu, to obarczona jest ona błędem logicznym *idem per idem*. W Polsce, gdzie nie ma co prawda definicji dochodu, ale przepisy podają sposób jego obliczenia, problem ustalenia istoty dochodu praktycznie znika (co nie znaczy, że znikają problemy związane z interpretacją konkretnych przepisów). Można co najwyżej zastanawiać się, czy sposób obliczania dochodu – przyjęty przez ustawodawcę – jest bardziej czy mniej adekwatny do określonej koncepcji ekonomicznej dochodu.

Wyzwaniem dla idei opodatkowania dochodów mogą być także nowe zjawiska społeczne i gospodarcze, takie np. jak obrót ludzkimi narządami w celach transplantacyjnych, krwią do transfuzji, mlekiem ludzkim, zarodkami ludzkimi, spermą etc.²⁸

V

W książce zwraca uwagę prezentacja działalności sądów administracyjnych w sprawach z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych. Autor analizuje poszczególne przypadki najbardziej znanych i znaczących kategorii spraw podatkowych, nie podejmując się syntetycznej oceny polityki orzeczniczej (i słusznie, bo nie o tym jest książka). Niemniej jednak historia orzekania w dużej liczbie spraw była taka, że najpierw pojawiał się błędny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) albo seria wyroków z przeciwstawnymi konkluzjami interpretacyjnymi, a następnie – być może po części

²⁶ Ibidem, s. 179–180.

²⁷ Zob. A.G. Abreu, R.K. Greenstein, *Defining Income*, „Florida Tax Review” 2011, vol. 11(5), s. 295–348.

²⁸ Zob. B. Crawford, *Our Bodies, Our Tax Selves*, „Virginia Tax Review”, Spring 2012, no. 31 s. 695 i nast.

w związku z krytyką ze strony doktryny prawa podatkowego, a z pewnością w konsekwencji przemyśleń wewnątrz środowiska sędziowskiego – zaczynać myśleć, jak z błędnej koncepcji orzeczniczej można byłoby się wycofać. Ta korekta poglądów miała nierzadko formę uchwały NSA.

Ponieważ – jak uważał św. Tomasz z Akwinu – mylić się jest rzeczą ludzką, a tkwić w błędzie rzeczą diabelską, można te przemiany poglądów oceniać pozytywnie. W każdym razie jest to polityka orzecznicza o klasę lepsza od trendu orzeczniczego, jaki był widoczny w pierwszej dekadzie XX w. Tutaj nie należały do rzadkości sytuacje, w których w przypadku rozbieżności w orzecznictwie NSA podejmowano uchwałę rozwiązującą problem interpretacyjny w sposób niekorzystny dla podatnika, chociaż używana w dyskusjach nad problemem prawnym argumentacja była mało przekonująca.

Nie wiadomo, dlaczego tak się działo. Być może była to strategia unikania odpowiedzialności (prestizowej, moralnej czy po prostu ludzkiej) wobec tych, którzy stali się ofiarami wcześniej zapadłych, dla nich niekorzystnych wyroków. Uchwała niekorzystna dla podatników rozwiązywała(?) ten problem. Jest to oczywiście tylko hipoteza, którą warto, a może i należy weryfikować. Być może pamiętniki emerytowanych sędziów NSA rzucą nieco światła na to ważne dla nauki o przemianach systemu prawa zagadnienie.

Reasumując, można wysunąć ostrożną hipotezę, że sytuacja pod tym względem się poprawiła. Nadal jednak pozostaje zagadką polityka rozstrzygania trudnych przypadków za pomocą uchwał NSA – i to z zasady w sytuacji, w której zapadło już kilka wzajemnie sprzecznych wyroków tego sądu. Przecież wiedza o tym, że w odniesieniu do konkretnego problemu prawnego zapadło już wiele – niekiedy odmiennych – wyroków WSA, zawarta jest nie tylko w Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, ale w dokumentacji spraw, w których do NSA wpłynęły już skargi kasacyjne. Zespół tuzów prawniczych, zgromadzonych w Biurze Orzecznictwa NSA byłby, jak sądzę, w stanie wypracować jakąś rekomendację dla składów orzekających NSA. Gdyby rekomendacja była przekonująca i została szeroko zaakceptowana, to linia orzecznicza na niej oparta byłaby definitywna i pierwszy wyrok NSA byłby wystarczającym sygnałem co do losów pozostałych skarg kasacyjnych. Bo, jak dotąd, wyrok NSA rozwiązujący sprawę w określony sposób wzmaga jedynie wśród publiczności oczekiwanie na wyrok przeciwny. I to oczekiwanie nierzadko zostaje spełnione.

Tej propozycji można oczywiście zarzucić, że nie szanuje faktu niezawisłości sędziów, sugerując określony sposób interpretacji przepisów – i to przez komórkę administracyjną, jaką jest Biuro Orzecznictwa. Byłby to

jednak zarzut słaby, a wręcz bałamutny. Sędzia zawsze może zająć takie stanowisko, jakie uważa za stosowne, niezależnie od rozmaitych rekomendacji (np. płynących ze środowiska doktryny prawa podatkowego czy z samego środowiska sędziowskiego). Na tym polega jego niezawisłość i propozycja wcześniejszego przemyślenia kierunku orzekania pod tym względem niczego mu nie odbiera. Niezawisłość nie koliduje z uczestnictwem w dyskursie prawniczym – zwłaszcza toczonym we własnych sędziowskich gremiach. A w Biurze Orzecznictwa NSA pracują przede wszystkim sędziowie.

Można też rozważyć sprawę z innej strony, stawiając pytanie, co jest dla prestiżu sądownictwa administracyjnego lepsze: przemyślenie *a priori* pojawiającego się nieuchronnie problemu prawnego czy też naprawianie linii orzeczniczej (bo wyroków uznanych ostatecznie za nietrafne naprawić się już nie da...). Nie trzeba dodawać, że sformułowane wyżej sugestie wymagałyby określonego poziomu spójności środowiska sędziowskiego i właściwego rozumienia dobra wymiaru sprawiedliwości.

VI

W książce pojawia się jeszcze jeden dostrzegany przez autora, ale z oczywistych względów nierozwijany wątek: w jakim stopniu przy ocenie sprawiedliwości opodatkowania trzeba uwzględniać sprawiedliwość w osiągnięciu korzyści z redystrybucji zgromadzonych publicznych zasobów finansowych, a jeśli tak, to czy przy tym „mierzeniu” sprawiedliwości brać pod uwagę tylko bezpośrednie transfery na rzecz obywateli (niekoniecznie będących podatnikami), czy też także wartość pośrednich usług państwa na rzecz podatników (np. utrzymywanie porządku chroniącego własność)²⁹. Jeżeli np. państwo w oczywiste nadmierny sposób obciąża podatkowo ludzi bogatych, ale jednocześnie to samo państwo przeznaczą w wyraźnie nieproporcjonalnym zakresie zgromadzone środki na taką infrastrukturę techniczną czy społeczną, z której w znakomitej większości korzystają ludzie bogaci, to czy w takiej sytuacji zasadne jest mówienie o braku sprawiedliwości, a zwłaszcza sprawiedliwości podatkowej? Inaczej: czy można uznać sprawiedliwość podatkową za wartość autonomiczną, której respektowanie przez władzę publiczną można rozważać – pomijając już wszelkie

²⁹ Szerzej na ten temat L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford 2000.

zastrzeżenia co do obiektywizmu ocen, mierzalności zjawiska etc. – abstrahując od oceny kompletnego, całościowego mechanizmu redystrybucji dochodów³⁰?

Nie są to problemy *stricte* prawne, a raczej zagadnienia ze sfery ekonomii, socjologii czy psychologii. Warto mieć świadomość ich istnienia, gdy formułuje się zasadę sprawiedliwości podatkowej. Na marginesie – inne dziedziny życia społecznego też domagają się „sprawiedliwości”, ale nikt (może poza sferą karania) nie mówi ani nie pisze np. o sprawiedliwości cywilnoprawnej, budowlanej, lotniczej, myśliwskiej etc.³¹

VII

Książka A. Mariańskiego zasługuje na wysoką ocenę. Realistyczne założenia badawcze, wnikliwość analizy i poprawnie sformułowane wnioski to podstawowe wartości omawianej pracy. Publikacja ma charakter unikalny w tym znaczeniu, że trudno byłoby znaleźć w polskiej literaturze przedmiotu dzieło podobnej klasy. Jest to bez wątpienia znaczący punkt na drodze rozwoju myśli o opodatkowaniu dochodu i to nie tylko w tytułowym kontekście sprawiedliwości podatkowej, ale także w kontekście szerszym. Przykładowo: pouczające – chociaż dzisiaj chyba już nieodkrywcze – jest ukazanie stanu sądownictwa podatkowego na przykładzie jego „przygód” z podatkiem dochodowym.

W konkluzjach autor dochodzi do wniosku, że polski podatek dochodowy od osób fizycznych nie odpowiada zasadzie sprawiedliwości podatkowej, a przyczyny tego stanu rzeczy upatruje przede wszystkim w braku równości opodatkowania tego samego dochodu (s. 399), a więc w braku tzw. sprawiedliwości poziomej, której istotą jest identyczne opodatkowanie dochodu tej samej wysokości, niezależnie od tego, przez kogo i z jakiego źródła został osiągnięty.

Teza ta brzmi dobrze od strony programowej, lecz jej realizacja niekoniecznie dałaby dobre rezultaty. Identyczna wysokość osiąganych dochodów np. przedsiębiorcy oraz zatrudnionego w jego fabryce pracownika nie zawsze ma identyczny walor gospodarczy. Trzeba bowiem wziąć pod uwagę to, że przedsiębiorca – w przeciwieństwie do pracownika – ponosi ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej, a ponadto część dochodu, w średnim i dłuższym okresie, musi przeznaczyć na inwestycje. Jeśli nawet reszta dochodu zostaje mu na konsumpcję, to pracownik osiągający dochód

³⁰ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 309–310.

³¹ *Ibidem*, s. 310.

tej samej wysokości konsumuje w zasadzie wszystko (może ewentualnie oszczędzać, ale państwo odbierze mu dużą część tych oszczędności, manipulując stopą kredytu refinansowego banku centralnego, a nawet wywołując pożadaną – chociaż jedynie przez państwo – inflację). Inflacja dotknie też przedsiębiorcę, powodując wzrost kosztów zaopatrzenia i trudności ze zbytem droższych towarów/usług przez niego sprzedawanych. To siłą rzeczy obniży poziom oraz realną wartość dochodu osiąganego w przyszłych latach czy nawet miesiącach. Tymczasem pracownik, nie chcąc (i słusznie) rezygnować z osiągniętego poziomu życia, zgłosi się zapewne do pracodawcy z sugestią stosownego podwyższenia jego wynagrodzenia.

I już tylko na marginesie – w Polsce przedsiębiorca może uwzględnić koszty uzyskania przychodów jedynie w odniesieniu do prowadzonej działalności gospodarczej (ale już nie koszty „życia”). Pracownik – niezależnie od tego, że w Polsce koszty uzyskania przychodów są dla tej kategorii podatników śmiesznie niskie – taką możliwość jednak ma.

Wydaje się więc, że przedsiębiorca i zatrudniony u niego pracownik – mimo osiągnięcia, w założeniu, dochodu w identycznej wysokości – nie są w porównywalnej sytuacji. Co więcej, trudno byłoby znaleźć jakiś wspólny mianownik do takich porównań, co stawia pod znakiem zapytania postulat identycznego opodatkowania identycznego dochodu. Nawet w przypadku zaakceptowania odmienności sytuacji obu wspomnianych wyżej podmiotów, uzasadniającej odmienne opodatkowanie, i tak trudno byłoby w sposób obiektywny ustalić zakres tego zróżnicowania.

VIII

Można – co jest naturalne w wypadku książki tak obszernej – wskazywać na rozmaite drobne kwestie dyskusyjne. Przykładowo: autor głosi tezę, że wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym działalności rolniczej i leśnej jest sprzeczne z zasadami powszechności i równości opodatkowania (s. 28). Z tym poglądem trudno się zgodzić. Już E. Drgas podkreślał, że w konstrukcji podatku gruntowego (podatek rolny jest z konstrukcyjnego punktu widzenia kontynuacją tego pierwszego) można odnaleźć zarówno cechy podatku majątkowego, jak i przychodowo-dochodowego³².

³² E. Drgas, *Podstawowe założenia i cechy zreformowanego podatku gruntowego*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne, Prawo” 1973, nr 12(56), s. 47 i nast.

Wydaje się, że można sformułować tezę bardziej radykalną i twierdzić, że współczesny podatek rolny nawiązuje swą konstrukcją do (potencjalnie oczekiwanego, przeciętnego) dochodu i jest substytutem podatku dochodowego. Nie przeczy temu ani fakt, że podatek nawiązuje do przychodu (a nie dochodu), ani też fakt, że do wspomnianego przychodu nawiązuje w sposób pośredni (tj. do przychodu potencjalnego, a nie faktycznie osiąganego). Znane są przecież przypadki jeszcze dalej idącego upraszczania opodatkowania dochodów (w Polsce – karta podatkowa).

Nieodmiennie zdziwienie, a nawet rozbawienie budzą skróty używane w książce, takie na przykład jak PubWolontU – z gruntu niezgodne z zasadami języka polskiego, ale za to dziwnie bliskie szykowi zdania używanemu przez sąsiadów zza Odry i Nysy (Łużyckiej...). Skojarzenie z Majakowskim i jego „naczdyrdupsem” nasuwa się samo. Trudno podejrzewać, że jest to skutkiem decyzji autora.

Powyższe rozważania dają następujący obraz sytuacji: skoro pojęcie sprawiedliwości jest płynne, a pojęcie dochodu niedookreślone, to trudno na takim gruncie zbudować gmach sprawiedliwości podatkowej. Na (nie)możliwość zrealizowania idei sprawiedliwości opodatkowania dochodów wpływają także procesy zachodzące „w tle”: niespotykany w Polsce od dziesięcioleci (albo i dłużej) bałagan legislacyjny, patchworkowość zmian w prawie podatkowym, obciążanie konstrukcji podatkowych zadaniami нефiskalnymi czy wreszcie potrzeba „odwrócenia medalu” i uwzględnienie nie tylko obciążeń podatkowych, ale także transferów (bezpośrednich, pieniężnych i ukrytych – w postaci usług publicznych) trafiających do podatników.

Można, tak jak czyni to autor książki, postulować eliminację podatku dochodowego od osób fizycznych z systemu podatkowego, ale – moim zdaniem – nie dlatego przede wszystkim, że jest on niesprawiedliwy, ale dlatego, że coraz słabiej spełnia swoje funkcje, angażując w istotny sposób zarówno aparat podatkowy, jak i podatników, będąc źródłem licznych sporów obywateli z państwem („koszty” pełnionej funkcji fiskalnej). Przede wszystkim jednak karleje jego funkcja redystrybucyjna – i to co najmniej z dwóch powodów. Pierwszy to ten, że funkcja redystrybucyjna wymagałaby istotnego zaostżenia progresji podatkowej, co z wielu względów politycznych i gospodarczych nie wydaje się możliwe. Powód drugi to ten, że współcześnie rośnie rola bezpośrednich transferów pieniężnych jako narzędzi redystrybucji dochodów. W Polsce są to rozmaite świadczenia okołowyborcze – 500+, 300+, trzynasta i czternasta emerytura, kredkowe, ołówkowe, gumkowe i piórnikowe – ale na świecie dyskutuje się poważnie

o instytucji tzw. dochodu gwarantowanego, będącego gruntownym zaprzeczeniem idei św. Pawła: „Kto nie chce pracować, ten też niech i nie je”³³...

Być może idea sprawiedliwości społecznej w jej materialnym aspekcie będzie realizowana nie przez system podatkowy, ale przez system precyzyjniej adresowanych transferów finansowych. Oznaczałoby to powrót podatków dochodowych do ich podstawowej, fiskalnej funkcji, a w konsekwencji należałoby dostosować do niej konstrukcję podatku. To pozwoliłoby uprościć tę konstrukcję, a sprawiedliwości należałoby poszukiwać nie tylko przez uznanie tej idei za punkt wyjścia, ale przez rekonstrukcję dających się zidentyfikować elementów konstrukcji podatku, naznaczonych oczywiście niesprawiedliwym w powszechnym odczuciu traktowaniem poszczególnych kategorii podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Abreu A.G., Greenstein R.K., *Defining Income*, „Florida Tax Review” 2011, vol. 11(5).
- Bradford C., *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986.
- Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Crawford B., *Our Bodies, Our Tax Selves*, „Virginia Tax Review”, Spring 2012, no. 31.
- Drgas E., *Podstawowe założenia i cechy zreformowanego podatku gruntowego*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Prawo” 1973, nr 12(56).
- Głąbiński S., *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Haig R.M., *The Concept of Income*, [w:] *The Federal Income Tax*, red. R.M. Haig, New York 1921.
- Kaldor N., *An Expenditure Tax*, London 1956.
- Kalinowski M., *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996.
- Latopis Nestora. Stary tekst Mnicha Ławrentego z XIV w. Oddział Pierwszy*, przepolszczył J. Kotkowski, Kijów 1860.
- Murphy L., Nagel T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford 2000.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Perez de Ayala J., *Las cargas publicas: principios para su distribution*, „Hacienda Publica Española” 1979, no. 59.
- Prebble J., *Ectopia*, „Tax Law and International Taxation British Tax Review” 1997, no. 5.
- Prebble J., *Income Taxation: A Structure Built on Sand*, „Sydney Law Review” 2002, vol. 24, no. 3.

³³ 2 List św. Pawła do Tesaloniczan 3,10.

- Prebble J., *Philosophical and Design Problems that Arise from The Ectopic nature of Income Tax Law and their Impact on the Taxation of International Trade and Investment*, „Chinese Yearbook of International Law and Affairs” 1994–1995, no. 13.
- Prebble J., *Why is Tax Law Incomprehensible?*, „British Tax Review” 1994, no. 4.
- Schanz G. von, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, vol. 13.
- Seligmann E., *Essays in Taxation*, New York 1903.
- Simons H.C., *Personal Income Taxation*, Chicago 1938.
- Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Cases*, red. P. Caron, New York 2003.

ON (UN)FAIR PERSONAL INCOME TAX. REFLECTIONS ON THE MARGIN
OF ADAM MARIAŃSKI BOOK: (UN)FAIR POLISH PERSONAL INCOME TAX,
WARSAW 2021, PP. 406.

Summary. The article discusses the book by A. Mariański (*Un) fair Polish personal income tax*. Apart from the comments of a review nature, the article contains a number of observations and opinions of the author on the key issues of income taxation, such as the principle of tax justice or the principle of the ability to pay. The issue of the jurisprudence policy of Polish tax courts in matters relating to income taxation was also discussed.

Keywords: taxation, income tax, Polish tax system, principle of tax justice, principle of ability to pay