

Received: 18 November 2018
Revised: 30 November 2018
Accepted: 15 December 2018
Published: 30 December 2018

**TAXATION OF THE REAL ESTATE AND
A RULE OF TAX JUSTICE
(SELECTED THEORETICAL PROBLEMS)**

**OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI A
ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ
(WYBRANE PROBLEMY TEORETYCZNE)**

Mariusz Paździor

Dr, Radca prawny, Dziekan Wydziału Administracji i Nauk Społecznych,
Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Polska
* *Corresponding author*: e-mail:mpazdzior@pglaw.pl

Tomasz Wołowiec

Dr hab., prof. nadzw., Kierownik Zakładu Finansów i Rachunkowości,
Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Polska
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7688-4231>
* *Corresponding author*: e-mail:wołowiectomek@gmail.com


Abstract:

The criterion of objective (horizontal and vertical) fairness is problematic because it is difficult to decide which groups should pay higher taxes and how much these taxes should be higher. Despite numerous controversies, economists agree on two issues. First, the net effect of taxes should be progressive, i.e. the distribution of income after taxes should be less varied than before tax. Secondly, the surpluses obtained should be distributed to increase the income of more talented or poor people. The necessity to indicate the group, to which this surplus would be hit, causes another theoretical and practical problem.

Keywords: taxation, real estate tax, fairness in taxation

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowiec T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

Streszczenie:

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


Słowa kluczowe: opodatkowanie, podatek od nieruchomości, sprawiedliwość podatkowa

Główny zarys problemu i jego związku z ważnymi kwestiami naukowymi i praktycznymi

Poszukując kryterium „podziału” obciążeń podatkowych, ustawodawca identyfikuje przesłanki, które czyniłyby system podatkowy racjonalnym z punktu widzenia funkcji fiskalnej i redystrybucyjnej. W normie sprawiedliwości prawodawca szuka obiektywnego kryterium usprawiedliwiającego konieczność nakładania podatków. Poza tym norma sprawiedliwości miała (ma) stanowić punkt wyjścia do tworzenia poszczególnych rozwiązań podatkowych, zarówno w aspekcie poszczególnych podatków, jak i całego systemu podatkowego. Sprawiedliwość podatkowa często jest traktowana jako maksimum działania władzy. Mimo to samo deklarowanie obowiązku przestrzegania postulatów sprawiedliwości, często nie przekłada się na zgodność praktyki podatkowej z deklarowanymi wzorami budowy systemu podatkowego (Głuchowski 1999, s. 38). Sprawiedliwość opodatkowania należy również rozpatrywać w aspekcie normatywnym. Prawo musi, w powszechnym odbiorze, respektować (ucieleśniać) zasadę sprawiedliwości. Prawo podatkowe musi być sprawiedliwe, gdyż taka jest jego idea (Tegler 1993, s. 73). Problem optymalnego podziału dochodu można analizować oddzielnie, jak i w kontekście innych kwestii polityki gospodarczej, których rozwiązywanie wymaga stosowania instrumentów wpływających na podział dochodu. Mamy wtedy do czynienia z wyborem przez państwo kryteriów rozkładu obciążeń podatkowych, kształtujących końcowy podział dochodu i majątku (Acocella 2002, s. 291). W takich sytuacjach wskazanie kryteriów określających obciążenia podatkowe poszczególnych podatników, zapewniające sprawiedliwą redystrybucję dochodu i efektywną alokację zasobów (problem *trade-off* między sprawiedliwością, a efektywnością) wymaga analizy problematyki optymalnego systemu podatkowego,

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


czyli systemu maksymalizującego funkcję dobrobytu społecznego (FDS), uwzględniającą sprawiedliwość, jak i efektywność.

Postulat sprawiedliwości podatkowej – sprawiedliwość obiektywna i subiektywna.

- Po pierwsze, sprawiedliwe opodatkowanie (sprawiedliwość w opodatkowaniu) jest problemem, który zarówno w doktrynie podatkowej, jak i praktyce stanowienia prawa podatkowego jest aktualny i budzący różnorodne kontrowersje. Doktryna podatkowa analizując sprawiedliwość opodatkowania przyjmuje etyczną normę postępowania. Stąd wszelkie próby uściślenia tego pojęcia nie mogą pomijać sprawiedliwości jako zasady etyczne (Gomułowicz 2001, s. 12).
- Po drugie, termin sprawiedliwość jest dodatkowo oceniany jako odnoszący się do wartości, które uznaje się za dobre w sensie aksjologicznym. Przedmiotem tak pojętej sprawiedliwości jest zawsze konkretny układ stosunków społecznych oraz odpowiednie normy regulujące sposoby jej wdrażania. Preferuje się różne kryteria sprawiedliwej dystrybucji: 1) każdemu to samo, 2) każdemu według jego zasług, 3) każdemu według jego dzieł, 4) każdemu według potrzeb, 5) każdemu według pozycji, 6) każdemu według tego co przyznaje prawo. Analiza tych kryteriów dystrybucji pozwala dostrzec, iż w zasadzie są one nie do pogodzenia. Możliwe są trzy postawy wobec takiej sytuacji: 1) albo te koncepcje nie mają ze sobą nic wspólnego i niesłusznie określa się je w ten sam sposób, 2) albo nie można nazwać sprawiedliwością żadnej z nich, 3) albo należy uznać jedną z nich za jedyną właściwą (Perelman 1957, s. 2). Wybór obowiązującego modelu zależy w dużym stopniu od układu sił społecznych, politycznych czy istniejącej praktyki.
- Po trzecie w praktyce prawodawczej etyczna norma opodatkowania generuje dwojakiego rodzaju komplikacje, oparte na braku zaufania do idei sprawiedliwości, zarówno przez prawodawcę, jak i podatnika. Nieufność ustawodawcy wynika z obawy o możliwość połączenia sprawiedliwości ze skutecznością (efektywnością fiskalną) opodatkowania. Obawa podatników wynika ze świadomości, iż często ustawodawca powołując się na walor sprawiedliwości, realizował zmiany w systemie podatkowym (lub reformy), będące jej zaprzeczeniem. Stąd ważnym elementem wszelkich reform jest uzyskanie społecznej aprobaty do jej przeprowadzenia. Poza tym podatnik ma

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

świadomość, iż argument sprawiedliwości może kamuflować funkcję fiskalną zmian w opodatkowaniu. Nieufność jest również generowana „niedookreślonością” samej formuły sprawiedliwości. Powoduje to, iż z etycznego postulatów można wysnuć odmienne reguły postępowania i ukształtować według nich rozwiązania prawopodatkowe. W doktrynie podejmowane próby rozwiązania problemu sprawiedliwego opodatkowania nigdy nie zostały zrealizowane, z uwagi na praktyczną trudność w pogodzeniu interesu państwa (dobra publicznego) z interesem podatników (dobrem prywatnym). Pojawia się zatem pytanie o to, gdzie powinna przebiegać granica opodatkowania, z punktu widzenia efektywności i sprawiedliwości oraz skali i zakresu redystrybucji podatkowej? (Owsiak 2000, s. 57).

- Po czwarte pojęcie sprawiedliwości musi być rozpatrywane w kontekście rozwiązania problemu sprzeczności interesów różnych grup społecznych, zawodowych, politycznych. Ta świadomość towarzyszy działaniom ustawodawcy podatkowego - mimo to - owa sprzeczność interesów powoduje, że rozwiązania prawne były i są niespójne (np. z prawem bilansowym), fragmentaryczne (zmiany w konstrukcji poszczególnych podatków, bez kompleksowego reformowania całego systemu podatkowego), bądź sankcjonują interesy różnych grup lobbujących (ulgi i zwolnienia podatkowe).
- Po piąte można zauważyć nieufność pomiędzy reprezentantami teorii opodatkowania, a ustawodawcą (władzą) stanowiącym o opodatkowaniu, który znaczenie teorii postrzega w kontekście tworzenia gotowych, dających się od razu zastosować reguł postępowania.
- Po szóste, zarówno w teorii jak i praktyce podatek to nieodpłatne, bezwrotne, pieniężne, przymusowe świadczenie, które jest nakładane jednostronnie przez związek publicznoprawny, jakim jest państwo lub jednostka samorządu terytorialnego, w celu sfinansowania potrzeb publicznych i społecznych. Przymusowość odróżnia podatek od świadczeń dobrowolnych. Stosunek pomiędzy podatnikiem a podmiotem uprawnionym do nakładania podatków jest stosunkiem podporządkowania. Obowiązek podatkowy może być zatem wyegzekwowany poprzez tryb egzekucyjny.
- Po siódme podatnicy często i w różnych sytuacjach powołują się na sprawiedliwość podatkową, utożsamiając ją najczęściej z redukcją lub eliminacją obciążenia podatkowego. Sprawiedliwość podatkowa w ujęciu obiektywnym, ma walor praktyczny, ponieważ w tym rozumieniu uwzględnia ją

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

władza publiczna nakładając podatki. Biorąc pod uwagę cechy podatku oraz obiektywne i subiektywne postrzeganie obciążenia podatkowego, sprawiają, iż w podatniku powstaje reakcja obronna przed uszczupleniem jego środków. Jednocześnie oczekując określonych świadczeń ze strony władzy publicznej może zmierzać do redukcji swoich własnych obciążeń podatkowych.

- Po ósme, współcześnie akceptowany jest pogląd, iż sprawiedliwe rozłożenie ciężaru podatkowego to takie, które uwzględni zdolność podatkową, czyli dostosowanie ciężaru podatkowego do indywidualnej sytuacji ekonomicznej (jak i pozaekonomicznej) podatnika. Z przyjęciem takiego stanowiska wiąże się rozróżnienie sprawiedliwości podatkowej poziomej i pionowej. Sprawiedliwość pozioma sprowadza się do tego, że podmioty będące w takiej samej (bardzo zbliżonej) sytuacji majątkowej powinny być w takim samym stopniu obciążane podatkowo, czyli podatnicy są „równo” traktowani obciążeniami podatkowymi. Stosowanie tej zasady nie jest jednak proste: nie realizują jej podatki pośrednie i inne rzeczowe, natomiast uwzględniają ja podatki osobiste, z uwagi na personalizację konstrukcji podatku. Sprawiedliwość pionowa oznacza, iż podmioty znajdujące się w lepszej sytuacji materialno-prawnej, w większym stopniu powinny być obciążone.


Mówiąc o sprawiedliwości obiektywnej należy stwierdzić, iż:

- 1) akceptowany jest pogląd, iż podatki sprawiedliwe mają ogólny charakter, czyli nie mogą być negocjowane, ani indywidualnie ustalane;
- 2) wymóg sprawiedliwości wyklucza elitarne ulgi w redukcji obciążeń podatkowych;
- 3) sprawiedliwy system podatkowy to system szczelny, z punktu widzenia luk prawnych;
- 4) podatki pośrednie, wliczane w ceny towarów i usług to podatki niesprawiedliwe, powodując regresję podatkową w odniesieniu do zamożnych podatników (bardziej z obiektywnego, niż subiektywnego punktu widzenia);
- 5) problem sprawiedliwości podatkowej należy rozpatrywać w odniesieniu nie tylko do poszczególnych, ale i całego systemu podatkowego.

Kryterium sprawiedliwości obiektywnej (poziomej i pionowej) jest problematyczne, gdyż trudno jest rozstrzygnąć, które grupy powinny płacić wyższe podatki i o ile wyższe powinny być te podatki. Mimo licznych kontrowersji ekonomiści są zgodni co do dwóch kwestii. Po pierwsze efekt netto podatków powinien być progresywny, czyli rozkład dochodów po opodatkowaniu powinien być mniej zróżnicowany niż przed opodatkowaniem. Po drugie uzyskiwane nadwyżki należy dystrybuować na

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


podwyższanie dochodów osób bardziej utalentowanych lub biednych. Konieczność wskazania grupy, do której miałyby trafić owa nadwyżka, powoduje kolejny problem (Lea, Webley, Tarby 1987, s. 300; Wójtowicz, Smoleń 1998).

Analiza najnowszych badań, aktów prawnych i literatury przedmiotu, w których podjęto omówienie podjętej problematyki

W stosunku do rozwiązań prawnych z dziedziny prawa podatkowego, w doktrynie dość powszechnie przyjmuje się pogląd, iż podatki i cały system podatkowy powinny być neutralne (Gomułowicz, małecki 2004, 3. 105-108). Oznacza to, że podatki należy tak konstruować, aby w żadnym razie nie utrudniać istnienia i funkcjonowania podatników, ale także tak, aby nie zawierały żadnych preferencji dla wybranych grup podatników. Opowiadanie się za neutralnością podatkową, nie przesądza o negatywnym stosunku do wpływania poprzez preferencje podatkowe na realizację istotnych dla państwa celów pozafiskalnych. Przyjmuje się, że sprawiedliwość podatkowa jest realizowana poprzez powszechność i równość opodatkowania (TK syg. akt. 7/97). Stosowanie różnorodnych preferencji podatkowych może być następstwem uwzględniania równości podatkowej ujmowanej subiektywnie. Równość taka wymaga, bowiem dostrzeżenia różnej sytuacji materialnej, rodzinnej czy społecznej podatnika. Panuje powszechne przekonanie, że ulgi i zwolnienia podatkowe sprzyjają sprawiedliwości podatkowej. Argument sprawiedliwości pozwala przede wszystkim zyskać społeczną akceptację dla zmian w systemie obciążeń fiskalnych. Ulgi podatkowe są oceniane skrajnie. Jedni uważają, że sprzyjają korekcie obciążeń fiskalnych i sprawiedliwemu dopasowaniu wysokości podatku do sytuacji płatniczej osoby, która go uiszcza. Inni uważają ulgi za przejaw dyskryminacji wobec tych, którzy z nich nie korzystają. Trudność polega na tym, że podatnik, któremu przyznano ulgę, nie uważa tego za wyraz preferencji, lecz „zadośćuczynienie sprawiedliwości”. Mogłoby się wydawać, przyjmując ten punkt widzenia za słuszny, że nie istnieją żadne przywileje podatkowe, a co najwyżej przepisy prawne inaczej traktują pewne okoliczności w sferze opodatkowania. Osobą nieuprzywilejowaną będzie, więc ten, kto konsumuje i oszczędza w sposób nie kwalifikujący się do uwzględniania specjalnych przywilejów. Państwo wprowadzające ulgi podatkowe przyznaje w sposób pośredni, że obciążenia fiskalne są zbyt duże. W praktyce wprowadzenie określonych ulg podatkowych może nie tylko nie sprzyjać sprawiedliwości, ale pogłębić niesprawiedliwość. Tak się dzieje w przypadku ulg, z których mogą skorzystać jedynie osoby o wysokich lub bardzo wysokich dochodach. Ulgi podatkowe można też traktować jako

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


wypłaty subwencyjne dla uprzywilejowanych podatników. Traci na tym wiarygodność polityki podatkowej.

Podstawowym powodem uchwalania ulg podatkowych są najczęściej: wysokie stawki podatkowe, złożoność techniczna zasad opodatkowania, rozdział ustawodawczy i wykonawczy organów w państwie oraz tradycja i system polityczny. Parlamente zdają sobie na ogół sprawę z istnienia wielu sposobów, dzięki którym wysokie stawki podatkowe nie mają zastosowania, ale jednocześnie organy władzy wykonawczej nie dysponują wystarczającą siłą, aby zmienić istniejący stan rzeczy. Wiele powodów ustanowienia ulg i zwolnień wynika z techniki prawa podatkowego. Nie mają one znaczącego wpływu na rozmiar dochodów publicznych, ale mają duży wpływ na dochody jednostek i grup społecznych. Ważny wpływ na istnienie ulg i zwolnień podatkowych ma tradycja. Nad względami historycznymi przeważają jednak względy polityczne. Poseł często zmuszony jest uwzględniać interesy różnych grup nacisku, bowiem grupy te mogą decydować o tym, czy zostanie ponownie wybrany i zasiądzie w parlamencie. Kolejnym istotnym powodem uchwalenia przywilejów podatkowych jest nieznamość terminologii przez szeroką opinię publiczną. Obywatele zainteresowani pracami parlamentu nad kształtem systemu podatkowego mogą otrzymać informacje głównie o strukturze stawek, natomiast nie dowiedzą się, co kierowało na przykład decyzjami sejmów w zakresie znacznego obciążenia podatkowego najbardziej zamożnych obywateli itd. Te kwestie kryje technika podatkowa (Głuchowski, Handor, Patyk, Szymańska 2002, s. 20-24).

Sprawiedliwość subiektywna to sprawiedliwość w odczuciu opodatkowanych. „Podatki są sprawiedliwe wtedy i tylko wtedy, gdy spostrzegane jako sprawiedliwe”. We wszystkich krajach, w których przeprowadzono sondaże na temat sprawiedliwości systemu podatkowego, większość osób oceniła podatki jako niesprawiedliwe (Niesiołowska 2004, s. 507-510). Inną kategorią subiektywnej oceny sprawiedliwości podatków jest ocena wymiany między jednostką a państwem. Zgodnie z teorią równowagi Adama motywację jednostki stanowi poczucie sprawiedliwej wymiany. Ludzie porównują wkład, który wnoszą, z otrzymanymi rezultatami. Jeżeli bilans ten wypada na niekorzyść danej osoby, to odczuwa ona silny dyskomfort. Im większy jest ten dyskomfort, tym silniejsza jest jej motywacja do redukcji tego stanu. W odniesieniu do podatków to równowaga między korzyściami osiąganymi przez jednostkę i jej wkładem sprawia, że system podatkowy jest oceniany jako sprawiedliwy. Jeżeli postrzegany wkład na rzecz państwa przewyższa zyski, to podatnicy (obywatele) postrzegają system podatkowy jako niesprawiedliwy. Mogą ograniczać własny wkład, jak i dążyć do zwiększania własnych korzyści. Również złożoność podatków

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


wpływa na ocenę ich sprawiedliwości. Wśród badaczy nie ma jednomyślności w ocenie kierunku tego wpływu.

Niektórzy złożoność podatków utożsamiają z silnym poczuciem niesprawiedliwości, bowiem skomplikowane regulacje prawne wywołują frustracje i gniew. Gniew wpływa na ocenę sprawiedliwości podatków i zmienia obraz systemu na bardziej negatywny (Bradley 1992). Inni badacze wysoki stopień złożoności podatków łączą z poczuciem sprawiedliwości podatków (Ericson, Fallan 1996). Dotyczy to sytuacji, w których złożoność jest odbierana jako ograniczenie nadużyć osób skłonnych do „rozciągania” granic prawa. Złożoność podatków jest wtedy uważana za oznakę sprawiedliwości podatków. Przeprowadzone na gruncie amerykański badania ujawniły pośredni wpływ złożoności podatków na ocenę sprawiedliwości (Cuccia, Karnes 2001). Złożoność negatywnie wpływa na ocenę sprawiedliwości systemu podatkowego, ale tylko wówczas, gdy nie towarzyszyły jej uzasadnienia oraz gdy powodowała wzrost obciążeń podatkowych danej osoby. Zatem można stwierdzić, iż podatnicy skłonni są tolerować złożoność wtedy, gdy wiąże się to z redukcją własnych obciążeń. Ponadto poprzez dokładne określenie celów oraz dostarczenie uzasadnień można wpływać na wizerunek systemu, sprawić, że stanie się on bardziej pozytywny. Przekazywane podatnikom informacje przyczyniają się do tego, że w ocenie sprawiedliwości podatków zaczynają również uwzględniać percepcję społeczną. Tym samym przestają myśleć jedynie w kategoriach własnych korzyści i strat.

Ustawodawca, który chce zapewnić sprawną realizację dochodów budżetowych, nie może lekceważyć nastawienia podatnika wobec podatku oraz przesłanek, które kształtują to nastawienie. Przesłanki wskazują na zjawisko określane mianem psychologii podatkowej. Zatem może stwierdzić, iż psychologia podatkowa bada przesłanki i skutki reakcji podmiotów stosunków podatkowych podczas podejmowania decyzji w sferze opodatkowania. W warstwie treściowej psychologia podatkowa nawiązuje do maksymy: „stare podatki to dobre podatki”, uwzględniając nastawienie do podatków uwarunkowane „witalną sferą psychiki podatnika”. Podstawowym problemem jest odpowiedź na pytanie, jakie mogą i jakie powinny być relacje między realną (faktyczną) wysokością obciążenia podatkowego, a jego rzeczywistym „odbiorem” przez podatnika. Relacja ta jest wypadkową indywidualnej oceny czy w sensie podatkowym „pracuję” jeszcze dla siebie, czy przede wszystkim dla budżetu państwa. To spojrzenie wiąże się z progiem wytrzymałości podatkowej podatnika. Podatnik ocenia przede wszystkim poziom dochodu, który pozostaje w jego dyspozycji w następstwie opodatkowania. Bardzo często ocena podatnika ma charakter subiektywny i różni się od oceny ustawodawcy. Zasadniczym kryterium odniesienia

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


dla oceny sytuacji, która ukształtowała się po spełnieniu obowiązku podatkowego jest wskaźnik dobrobytu, będący pochodną konsumpcyjnego lub produkcyjnego wykorzystania dochodu. Podatnik formułuje subiektywną ocenę, która zawiera się w odpowiedzi na pytanie: jakie jest moje obciążenie podatkowe? Adekwatne do zdolności podatkowej, czy też za wysokie? (Gaudamet, Molinier 2000, s. 441; Gomułowicz, Małecki 2004, s. 221; Gomułowicz 2001, s. 93).

Ustawodawca określając poziom obciążeń systemu podatkowego, jak i jego strukturę postępować musi zgodnie z regułą „złotego środka” Arystotelesa. Z jednej strony potrzeby budżetowe determinują poziom obciążeń fiskalnych, z drugiej strony względy polityczne nakazują nie tyle umiar, lecz stosowanie takich rozwiązań, które zwiększając dochody podatkowe budżetu jednocześnie nie wywołują u podatnika subiektywnego wrażenia wzrostu obciążeń podatkowych. W teorii finansów publicznych występuje - mało eksponowany – nurt badawczy związany z iluzjami fiskalnymi, odnoszącymi się do obszaru zobowiązań podatkowych (Buchanan 1964; Buchanan 1997, s. 164-169). Teorie iluzji fiskalnych nawiązują do psychologicznego zjawiska iluzji w ogóle, a zostały rozwinięte przez włoskich ekonomistów A. Puvianiego i M. Fasianiego (Puviani 1897; Fasini 1961). Istota iluzji fiskalnych polega na ukryciu opodatkowania, wysokości rzeczywistych obciążeń podatkowych, zróżnicowaniu ciężarów podatkowych itp. Określenie granic opodatkowania ma istotne implikacje zarówno teoretyczne jak i praktyczne. Polityk podatkowy mądrze unika przesady w obciążaniu podatkami, jeżeli w odniesieniu do całego systemu podatkowego kieruje się dyrektywą zachowania źródła podatku. Naruszenie źródła dochodu powoduje ewidentny spadek dochodów podatkowych. Nierozpoznanie granic opodatkowania, a zatem brak wiedzy dotyczącej „momentu” ich przekroczenia są równoznaczne z brakiem wiedzy o efektywności (wydajności) systemów podatkowych.

Jednostki dokonują wyborów nie na podstawie prawidłowo oszacowanych kosztów podatkowych, ale często na podstawie własnej świadomości tych kosztów oraz przewidywań co do ich wielkości. Niewiedza (nieświadomość) jednostki w odniesieniu do własnych zobowiązań podatkowych nie mierzy prawidłowo owej „nieświadomości”. Im lepiej podatnik jest poinformowany, tym większa powinna być jego „świadomość podatkowa”. Zatem „niewiedza” staje się w pewnym nieprecyzyjnym znaczeniu miarą „nieświadomości podatkowej”. Wiedza o skali stopnia reakcji podatników na zmiany w opodatkowaniu pozwala ustawodawcy efektywnie realizować projekty zmian w systemie podatkowym.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

Wybór między efektywnością a sprawiedliwością.

Relacja między efektywnością a sprawiedliwością jest istotna w kontekście problematyki podatkowej. Podatki wywołują efekty dochodowe i substytucyjne zarówno po stronie producenta, jak i konsumenta. Zatem podatki prowadzą z jednej strony do lokacyjnej ekonomicznie nieefektywności, gdyż producenci napotykają na rynku inne ceny, niż konsumenci. Z drugiej strony dzięki wpływowi z opodatkowania państwo uzyskuje możliwość bardziej sprawiedliwego (w odczuciu społecznym) podziału dochodów. Można postawić w pełni uzasadnione pytanie – do jakiego stopnia ustawodawca konstruując system podatkowy, może pozostać obojętny w odniesieniu do wymogów efektywności i względem oczekiwań społecznej sprawiedliwości? Podatki nie są obojętne ani względem lokacyjnej efektywności, ani redystrybucyjnej sprawiedliwości. Im wyższy jest poziom fiskalizmu i zakres podstawy opodatkowania (bazy podatkowej), tym bardziej zniekształcona zostaje alokacyjna efektywność mechanizmu rynkowego, ale jednocześnie pozwala to rządowi dokonywać bardziej równomiernej redystrybucji dochodów (i odwrotnie). Zatem można stwierdzić, iż istnieje swoistego rodzaju wymiennosc (*trade off*) pomiędzy efektywnością alokacyjną a sprawiedliwością redystrybucyjną (Browning, Johnson 1985, s. 175-203; Stiglitz 1988, s. 90-93). W efekcie tej wymiennalności rząd staje przed dylematem wyboru jednego z dwóch wariantów. W wariantcie pierwszym rząd rozstrzyga, do jakiego stopnia można zniekształcać alokacyjne właściwości mechanizmu rynkowego, aby poprzez różnorodne formy opodatkowania realizować bardziej równomierny podział, niż ten, który jest efektem działania mechanizmu rynkowego. W wariantcie drugim rząd rozstrzyga, do jakiej granicy może oprzeć się żądaniom bardziej egalitarnego podziału, aby chronić alokacyjną efektywność mechanizmu rynkowego. Konflikt celów efektywności i sprawiedliwości, wynika z trudności w jednoznacznym ustaleniu obiektywnych kryteriów obu tych zjawisk. Kryteria alokacyjnej efektywności oparte są o analizy ekonomiczne sprowadzają się porównywania nakładów z wynikami, zaś kryterium sprawiedliwości zależy od dokonywanych wyborów politycznych i opiera się na przyjętym systemie wartości (*a priori*). W kategoriach ekonomicznych klasyczną definicją efektywności alokacyjnej jest równowaga Pareto w warunkach konkurencji doskonałej (Laidler, Estrin 1991, s. 368-375; Czarny, Nojszewska 2000, s. 313-331). Optymalna alokacja zasobów w sensie Pareto może być osiągnięta przy różnych wariantach początkowego wyposażenia producentów w czynniki wytwórcze oraz konsumentów w finalne dobra i usługi. Stąd wniosek, iż optymalnych stanów efektywności może być wiele. Stany ekonomicznie efektywnej alokacji zasobów w

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

sensie Pareto można rozważać w trzech wariantach: (1) oddzielnie w odniesieniu do procesów wymiany, abstrahując od produkcji – czyli ustalić warunki optymalnego podziału wytworzonych dóbr między konsumentów, tak, aby został maksymalizowany ich dobrobyt; (2) oddzielnie odniesieniu do procesów w produkcji – czyli ustalać warunki optymalnej alokacji czynników wytwórczych pomiędzy różne zastosowania tak, aby został maksymalizowany zysk wszystkich wytwórców; (3) łącznie w odniesieniu do całej gospodarki i wówczas ustalone zostaną warunki, kiedy jednocześnie podział dóbr i usług między konsumentów oraz alokacja czynników wytwórczych pomiędzy różne zastosowania tak, aby został maksymalizowany zysk wszystkich wytwórców.

Każdy optymalny wariant alokacji założonych zasobów uniemożliwia wprowadzić poprawę położenia choćby jednego podmiotu bez pogorszenia położenia innego, to jednak nie mówi, czy sytuacja tych podmiotów jest w ramach danego systemu wartości i preferencji społecznych w ogóle do zaakceptowania. Zatem alokacyjna efektywność w sensie Pareto nie daje odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób hierarchizować stany *optimum optimorum* z punktu widzenia stopnia społecznej akceptacji danych stosunków podziału (Grądański 2006, s. 42; Grądański 2004, s. 40-47). Aby hierarchizacja była możliwa, konieczne jest wprowadzenie dodatkowego zewnętrznego kryterium, które pozwoliłoby wartościować stany ekonomicznej efektywności przez pryzmat sprawiedliwości. Takiego kryterium w teorii ekonomii dostarcza koncepcja społecznej funkcji dobrobytu, która nadaje wagę postulatowi sprawiedliwości i odkrywa preferencje społeczne w zakresie skali możliwych do zaakceptowania nierównomierności w podziale. O kształcie społecznej funkcji dobrobytu przesądza leżący u jej podstaw system wartości, który ustala się w procesie politycznego wyboru publicznego i jako taki nie mieści się w obszarze analizy ekonomicznej. Sprawiedliwość może być różnie interpretowana, różne mogą jej towarzyszyć postawy i systemy wartości, czego potwierdzeniem jest liczba hipotez dotyczących kształtu funkcji dobrobytu. Zatem w odróżnieniu od kryterium ekonomicznej efektywności, kryterium sprawiedliwości ma charakter względny. Wymienieni wyżej autorzy wymieniają tylko niektóre funkcje dobrobytu społecznego (FDS), można uszeregować je według rosnącej skali socjalnych zobowiązań państwa: funkcja Nozicka, funkcja Nitzscheho, funkcja Benthama, funkcja Nasha, funkcja Rawlsa, funkcja dobrobytu przyjmująca jako argument nierównomierność w podziale czy funkcja państwa opiekuńczego (funkcja egalitarna).

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


Analizując hipotezy zawarte w treści funkcji dobrobytu społecznego można sformułować pytanie: co jest bardziej sprawiedliwe – dążenie do maksymalizacji zagregowanego dobrobytu, czy wyrównywanie podziału dochodów (dążenie do sprawiedliwości tzw. społecznej)? Odpowiedz na to pytanie jest trudna, gdyż możemy wskazać na dwie grupy przeciwstawnych poglądów. Pierwsza grupa poglądów zwraca uwagę na związek między dobrobytem a rolą państwa jako oferenta dóbr publicznych i nadzorcę ładu gospodarczego. Druga grupa poglądów jest oparta na przekonaniu, iż sprawiedliwość musi być sprawiedliwością społeczną, co oznacza wzrost redystrybucyjnych i opiekuńczych funkcji państwa. Wybór społecznie akceptowanego wariantu alokacyjnej efektywności, czyli próba pogodzenia efektywności ze sprawiedliwością, następuje poprzez konfrontacje wszystkich teoretycznie możliwych stanów optymalnych w sensie Pareto z konkretną funkcją dobrobytu, pozwalającą wybrać ten wariant alokacji zasobów, który pozostaje w zgodzie z akceptowanymi społecznie stosunkami podziału. Ekonomia zdecydowanie lepiej radzi sobie z problemem efektywności, niż sprawiedliwości szeroko rozumianej. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż powiązania strony alokacyjnej i redystrybucyjnej są ważne zarówno dla teorii optymalnego opodatkowania, jak i praktyki podatkowej. Problem legitymizacji poboru podatków jest istotny, poprzez swoje odniesienie do relacji między sprawiedliwym i ekonomicznie efektywnym systemem podatkowym. W teorii ekonomii model uzasadniający regułę ekwiwalentności świadczeń nazwany został modelem *Wicksella-Lindhala* (Acocella 2002, s. 271-272). Model opiera się na trzech założeniach:

1. Państwo i podatnik występują wspólnie na płaszczyźnie równoprawnych relacji, co oznacza, iż z jednej strony państwo dostarcza obywatelowi usługi dóbr publicznych, z drugiej zaś otrzymuje od podatnika środki na pokrycie kosztów wytworzenia tych dóbr w postaci podatków.
2. Podatnik jest w stanie wycenić użyteczność dobra publicznego zgodnie ze swoimi indywidualnymi preferencjami i tym samym określić kwotę (podatek), którą jest skłonny uiścić państwu w zamian za usługę tego dobra.
3. Istnieje mechanizm, który pozwala ustalić wartość i strukturę podaży dóbr publicznych w skali makro na poziomie zgodnym z indywidualnymi preferencjami podatników. Mechanizm ten jest płaszczyzną ujawnienia się indywidualnych preferencji w zakresie popytu na dobra publiczne.

Rozdział obciążeń podatkowych w modelu *Wicksella-Lindhala* przyjmuje za punkt wyjścia „pełną” realizację zasady ekwiwalentności, czyli po pierwsze zgody podatnika na obciążenia, a po drugie uzyskania w zamian ekwiwalentnego świadczenia w formie dóbr publicznych. Model zakłada także doskonały mechanizm uzgadniania

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

wielkości i struktury dóbr publicznych. Mechanizmem tym mogą być procedury demokracji bezpośredniej na poziomie lokalnym. Reguła ekwiwalentności tak w literaturze, jak i w odczuciu społecznym jest uznana za najbardziej sprawiedliwe uprawnienie do poboru podatków. Podatki ekwiwalentne cechują się sprawiedliwością i ekonomiczną efektywnością, oraz nie generują konfliktu pomiędzy poczuciem sprawiedliwości i wymogiem efektywności. Podatek ten jest podatkiem dobrowolnie płaconym, nie zakłóca rynkowych zachowań podatników, nie wywołuje reakcji dostosowawczych po stronie podatników, które miałyby prowadzić do jego unikania.

Cele i metody badawcze podjęte w analizie tematu.


Nauki prawne i administracyjne posługują się typowymi metodami spotykanymi na gruncie nauk społecznych i humanistycznych, tj.: badaniem dokumentów (aktów prawnych i wyroków sądów administracyjnych), metodami porównawczymi (ekspertyz, opinii prawnych, analiz wynikających z wykładni językowej, gramatycznej i historycznej) oraz studiami przypadków (kejsami). Rezultatem badań poznawczych są nowe twierdzenia lub teorie. Natomiast rezultatem badań dla potrzeb praktyki gospodarczej są ustalenia czy, i o ile istniejące twierdzenia i teorie dotyczące sprawiedliwości w opodatkowaniu na przykładzie podatków majątkowych są przydatne w procesach reformowania systemów podatkowych, z uwzględnieniem teoretycznych zasad podatkowych (w tym zasady sprawiedliwości opodatkowania). Inaczej mówiąc służą one uściśleniu oraz fragmentarycznej weryfikacji istniejących twierdzeń i teorii. Jako główną metodę badawczą zastosowano indukcję. Polega ona na wyprowadzeniu ogólnych wniosków czy też ustaleniu prawidłowości na podstawie analizy empirycznie stwierdzonych zjawisk i procesów. Jest to typ wnioskowania na podstawie szczegółów o właściwościach ogólnych zjawiska czy przedmiotu. Stosowanie tej metody wymaga przyjęcia założenia, że tylko fakty mogą stanowić podstawę naukowego wnioskowania. Faktami tymi są realnie zaistniałe sytuacje (ekonomiczne i prawne). Do metod indukcyjnych należą różnego rodzaju akty prawne, analizy, ekspertyzy oraz dokumenty naukowe stosowane w badaniach społecznych.

Prezentacja przeprowadzonej analizy. Dyskusja

Pojęcie majątku nie zostało nigdzie w polskim systemie prawa zdefiniowane. W szerokim znaczeniu rozumiany jest on jako ogół aktywów i pasywów należących do określonego podmiotu. Takie określenie majątku przeciwstawiane jest jego wąskiemu ujęciu jako masie majątkowej obejmującej wyłącznie aktywa. W tym ostatnim znaczeniu długi nie wchodzi w skład majątku lecz obniżają jego wartość

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)


Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

ekonomiczną. Również w ekonomii majątek rozumiany jest wyłącznie jako ogół aktywów - kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości. Aktywa te dzieli się na majątek trwały, złożony ze składników na trwałe zaangażowanych w danej jednostce, oraz majątek obrotowy obejmujący składniki pozostające w stałym obrocie. W takim ujęciu majątku pasywa traktowane są jako środki jego pochodzenia, a ich zestawienie z aktywami określa się jako bilans (Eteł, Liszewski 2002, s. 5). W sensie prawnym w doktrynie prawa cywilnego majątek rozumiany jest raczej w znaczeniu wąskim. Przemawia za tym wykładnia przepisów k.c. posługujących się pojęciem majątku - np. art. 863, 871, 875 dotyczące majątku wspólnego wspólników. Przepis art. 863 k.c. ma charakter bezwzględnie obowiązujący i reguluje praworzeczowe skutki zgromadzenia majątku na podstawie zawartej umowy spółki. Regulacja określająca reżim wspólnego majątku wspólników ma zastosowanie wówczas, gdy majątek taki zostanie zgromadzony. Powstanie spółki jako stosunku obligacyjnego ma bowiem charakter samoistny i nie zależy od powstania wspólnego majątku wspólników. Zgromadzenie takiego majątku może, ale nie musi, być konsekwencją powstania spółki. Wspólność majątku stanowi pochodną stosunku spółki, przy czym nie każda umowa spółki musi takie skutki praworzeczowe wywoływać. Można bowiem przyjąć istnienie spółki cywilnej, w ramach której wspólnicy zobowiążą się do współdziałania w określony sposób, ale żaden z nich nie będzie zobowiązany i nie wniesie wkładu. Również działalność spółki nie będzie powodowała powstawania wspólnych praw majątkowych. Ani powstanie, ani istnienie spółki nie jest więc uzależnione przez przepisy od istnienia majątku wspólnego wspólników (Grzybowski 2004, s. 561). Przepisy art. 871 k.c. określają zasady rozliczenia ze wspólnikiem występującym ze spółki. Mają one zastosowanie przede wszystkim wówczas, gdy wspólnik występuje ze spółki, wypowiadając swój udział czy to z zachowaniem terminu wypowiedzenia (art. 869 § 1 k.c.), czy to bez zachowania terminu wypowiedzenia (art. 869 § 2 k.c.). Ponadto przewidziane w nich zasady rozliczenia znajdą zastosowanie w razie wypowiedzenia udziału przez wierzyciela osobistego wspólnika na podstawie art. 870 k.c. Wydaje się, że o ile strony nie umówią się inaczej, również w przypadku zmiany umowy spółki, na podstawie której wspólnik występuje ze spółki, rozliczenie z nim powinno nastąpić według zasad z art. 871 k.c. Natomiast w razie śmierci wspólnika przepisy te znajdą zastosowanie do rozliczenia z jego spadkobiercami, jeżeli nie wstępują w miejsce wspólnika do spółki (Kidyba 2010). Podkreśla się jednak, iż czasem ustawodawca wydaje się używać omawianego pojęcia w znaczeniu szerokim - zakładając że spadek jest pewną masą majątkową, należałoby przyznać - w myśl

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)


Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

choćby art. 922 k.c. – że składa się on nie tylko z aktywów, ale również wielu obowiązków zmarłego (pasywów). Na podobnej zasadzie za szerokim rozumieniem "majątku" przemawiałyby wykładania przepisów k.r.o. dotyczących zarządzmajątkiem wspólnym małżonków". Uznaje się jednak, iż regułą jest ustawodawstwie polskim wąskie rozumienie majątku. Kodeks cywilny reguluje za to w art. 44 pojęcie zbliżone do „majątku”, a mianowicie pojęcie „mienia”. Termin mienie jest zbiorczą nazwą dla ogółu podmiotowych praw majątkowych (bezwzględnych i względnych), tak cywilnych, jak i pozostałych. Mienie jest więc pojęciem nadrzędnym (ogólnym) wobec poszczególnych praw majątkowych. Pojęciem mienia są objęte jedynie prawa majątkowe (własność i inne prawa majątkowe), czyli aktywa przysługujące określonej podmiotowi. Z zakresu tego pojęcia należy więc wyłączyć długi, tj. pasywa, które mogą mienie jedynie obciążać. Użycie terminu "własność i inne prawa majątkowe" wskazuje, iż chodzi o prawa o charakterze cywilnoprawnym. Prawo własności jest najszerszym i najpełniejszym cywilnym prawem podmiotowym do rzeczy, inne prawa majątkowe są pochodną tego prawa. Stąd też prawa niemające charakteru cywilnoprawnego, czy też będące prawami cywilnoprawnymi o charakterze niemajątkowym pozostają poza zakresem zainteresowania art. 44 k.c., nie tworzą więc mienia (Etel, Liszewski 2002, s. 5-6). Majątek należy odróżnić od mienia, choć występują liczne niekonsekwencje w posługiwaniu się tymi terminami w k.c. Wyróżniamy szersze i węższe rozumienie majątku. W znaczeniu szerszym majątek oznacza ogół praw i obowiązków majątkowych podmiotu prawa. W węższym znaczeniu majątek oznacza tylko aktywa, czyli prawa majątkowe posiadane przez podmiot; takie utożsamienie pozwala posługiwać się zamiennie pojęciem majątku i mienia. Majątkiem są składniki mienia dające się wyodrębnić jako zespół aktywów (także pasywów) będących przedmiotem obrotu, dziedziczenia, zabezpieczenia wierzytelności, podstawą odpowiedzialności za zobowiązania itp. Majątek oznacza prawa majątkowe podmiotu występujące w dokonywanej czynności prawnej lub innym zdarzeniu prawnym. Może być majątek wspólny (np. w małżeństwie, w spółce cywilnej) i majątek odrębny (np. małżonków, spółki handlowej oraz jej współników), majątek osobisty (np. służący do wykonywania zawodu lub rzeczy osobistego użytku), przedmioty majątkowe (np. w majątku małżonków), zarządzmajątkiem (np. we współwłasności), odpowiedzialność za zobowiązania z majątku, rozporządzanie majątkiem. Składnikami majątku nie są same przedmioty, których prawa dotyczą, tylko te prawa ze względu na przedmioty (np. nieruchomości, rzeczy ruchome). Podobnie sprawa ma się przy mieniu.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


Wnioski

Podatki majątkowe (rzeczowe), to ogół podatków związanych z prawami własności. Z punktu widzenia związku pomiędzy ciężarem podatkowym, a podatnikiem wyróżniamy podatki bezpośrednie i pośrednie. O podatku bezpośrednim można mówić w przypadku występowania precyzyjnie określonej zależności pomiędzy obciążeniem podatkowym (rodzajem podatku, jego wysokością, trybem płacenia), a ponoszącym go bezpośrednio podatnikiem. Zatem następuje związek pomiędzy płatnością podatku i bezpośrednim ponoszeniem ciężaru przez podatnika. Podatki bezpośrednie obciążają podatnika w sposób pozostający w ścisłym związku z jego sytuacją dochodową lub majątkową. Do podatków bezpośrednich zalicza się podatki dochodowe oraz podatki majątkowe. Podatki pośrednie, a szczególnie majątkowe uważane są za nieprzerzucane (Szczodrowski 2007, s. 24-26), ale w rzeczywistości tak nie jest, zatem kryterium jedności podatnika i obciążenia go podatkiem jest niespójne (Grądalski 2004, s. 105). Należy zatem uznać - biorąc pod uwagę kryterium związku podmiotu z przypisanymi do niego cechami - iż podatki pośrednie to te, które są precyzyjnie związane z trwałymi i niezbywalnymi cechami podatnika lub miernikami aktywności gospodarczej, które są do niego przypisane poprzez prawa własności (Atkinson 1977, s. 590-606). Opodatkowanie majątku ma ekonomiczny i prawny aspekt. W aspekcie ekonomicznym podatkiem majątkowym jest podatek, którego źródłem jest majątek podatnika. Jeżeli podatki majątkowe są płacone z uzyskiwanego dochodu, to mają charakter podatków nominalnych. Jeśli zaś źródłem, z którego są płacone podatki jest majątek, to wówczas mamy do czynienia z podatkami majątkowymi realnymi. Podatki majątkowe mogą obciążać zarówno majątek ludności, jak i majątek podmiotów gospodarczych (kryterium podmiotu opodatkowania). Wyróżnić można także podatki majątkowe, które mogą obciążać: posiadanie majątku, nabycie lub zbycie majątku oraz przyrostu majątku. Ponadto zakresem opodatkowania można objąć całość majątku, jak i poszczególne jego składniki. Podatkiem majątkowym w aspekcie normatywnym jest podatek, który przez elementy konstrukcji prawnej (podmiot i podstawa opodatkowania) powiązany jest z majątkiem (Gomułowicz, Małecki 2004, s. 140-141).

Podatki majątkowe stanowią dość zróżnicowaną grupę i różnie są klasyfikowane, tak jak różnie jest klasyfikowany sam majątek. Można stwierdzić, iż podatki majątkowe (rzeczowe) obciążają zarówno samo władanie majątkiem, jak i jego przyrost. Zaletami podatków majątkowych jest to, że:

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

- 1) są odporne na oszustwa podatkowe, bowiem trudno jest ukryć podstawę opodatkowania (spadek, posiadanie nieruchomości czy gospodarstwa rolnego, jak i fakt np. uchwalenie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego);
- 2) poprzez to, iż nie uwzględnia indywidualnej sytuacji podatnika – nie dopuszcza do stosowania ulg mających zmniejszyć ciężar podatkowy, gdy jakaś szczególna sytuacja zmniejsza zdolność podatkową podatnika;
- 3) relatywnie prosta jest konstrukcja podatków majątkowych (rzeczowych), poprzez eliminację uwzględniania indywidualnej zdolności dochodowej (brak personalizacji), co generuje niskie koszty poboru;
- 4) przy jego ustalaniu można łatwiej i skuteczniej oprzeć się naciskom politycznym, bowiem podatek majątkowy (rzeczowy) nie jest powiązany z osobą podatnika, przez to nie wywołuje takiego zainteresowania polityków;
- 5) podatek majątkowy pozwala na objęcie opodatkowaniem tych znamion zewnętrznych bogactwa, które nie są możliwe do opodatkowania podatkiem dochodowym, ponieważ nie przynoszą dochodów, albo też nie są przedmiotem zainteresowania organów podatkowych (kolekcje, jachty itp.);
- 6) podatek majątkowy, poprzez opodatkowanie gromadzonego majątku nie krępuje - tak jak podatki dochodowe - aktywności inwestycyjnej (ekonomicznej).


Wady:

- 1) zakres podatku majątkowego (rzeczowego) jest istotnie ograniczony, dotyczy jedynie zauważalnych przedmiotów opodatkowania;
- 2) opodatkowując władanie majątkiem, jak i jego przyrost istnieje ryzyko nadmiernego opodatkowania składników majątkowych (np. stawka niszcząca substancję majątkową) niezależnie od strumieni dochodów generowanych przez majątek, czy indywidualnej sytuacji dochodowej (rodzinnej) podatnika;
- 3) często pojęcie majątku jest nieostre prawnie, ale można wyróżnić majątek trwały (lasy, grunty, domy itp.), które łatwo jest zinwentaryzować i opodatkować, jak i majątek ruchomy (wierzytelności, papiery wartościowe, dzieła sztuki, prawa własności intelektualnej itp.), w doniesieniu do których ustalenie podstawy opodatkowania i opodatkowanie jest niezwykle trudne, kosztowne, a czasem niemożliwe z uwagi na łatwość unikania opodatkowania i ukrywania podstawy opodatkowania.

Biorąc pod uwagę specyfikę podatków majątkowych oraz wady i zalety tych form opodatkowania trudno jest zidentyfikować wspólne cechy konstrukcji podatków majątkowych w krajach OECD, ponieważ (Gajl 1996, s. 43-33):

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

1) w gospodarce rynkowej uruchamia się różnorodne instrumenty podatkowe oddziałujące na decyzje osób fizycznych i prawnych dotyczące użytkowania posiadanego przez nie majątku. W praktyce, oznacza to stosowanie różnych form i konstrukcji podatkowych, w tym sięgających do dochodów uzyskiwanych od kapitałów, papierów wartościowych, akcji, obligacji itp.;

2) w praktyce są możliwe różne warianty opodatkowania dochodów z majątku - przez odrębny podatek majątkowy (rzeczowy) lub w ramach podatku dochodowego (przychodowego);

3) opodatkowaniu może podlegać cały majątek lub tylko uzyskiwany dzięki niemu dochód (opodatkowanie strumienia dochodu lub samego stanu posiadania);

4) podatek od majątku przedsiębiorstw publicznych stanowi szczególną formę podatku majątkowego, gdyż opodatkowanie majątku stanowi w tym przypadku swoistą zapłatę; dywidendę lub udział w zysku z tytułu jego użytkowania;


5) opodatkowanie spadków i darowizn wymaga odrębnych modeli i konstrukcji opodatkowania ze względu na ich specyfikę w porównaniu z innymi formami majątku.

Uzasadniając opodatkowanie majątku można odwołać się do zasady ekwiwalentności, zasady zdolności płatniczej oraz zasady oraz polityczno-społecznych reguł redystrybucji dochodów ludności. Zasada ekwiwalentności opiera się na założeniu, że istnieje związek między wysokością obciążeń podatkowych a wartością dóbr i usług publicznych świadczonych na rzecz podatnika. Podatki majątkowe są dobrym przykładem zastosowania tej zasady. Państwo bierze na siebie obowiązek ochrony praw własności, ponosi wydatki związane z tworzeniem i utrzymaniem infrastruktury gospodarczej, stara się zapewnić spokój społeczny sprzyjający pełnemu i swobodnemu korzystaniu z własności. Władze lokalne dbają o stan dróg, sieć wodociągową i kanalizacyjną, zielen miejską, zapewniają oświetlenie ulic i utrzymanie ich w czystości. Działania takie nie tylko umożliwiają pełniejsze korzystanie z posiadanego majątku, oraz podnoszą jego wartość rynkową. Ze względu na to, iż większość wymienionych wydatków jest finansowana przez władze lokalne, podatki majątkowe zasilają głównie budżety lokalne (Krajewska 2004, s. 112-113).

Z kolei na relacje między wysokością podatków majątkowych a zdolnością płatniczą w największym stopniu wpływają przyjęte w społeczeństwie miary (normy) bogactwa i związanej z tym zdolności do pokrywania obciążeń podatkowych. Takim kryterium może być bowiem bieżący dochód podatnika, poziom jego wydatków konsumpcyjnych lub zgromadzony majątek, gdyż dzięki posiadanemu majątkowi można uzyskać wyższy dochód bieżący. We współczesnych konstrukcjach podatkowych zazwyczaj jako miara zdolności płatniczej przyjmowany jest dochód. Zarówno kon-

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

strukcja, jak i wysokość stawek podatków majątkowych zależą od tego, czy podatki te są traktowane jako samodzielne podatki, czy też jako uzupełnienie innych podatków. Podatki majątkowe są z reguły uważane za uzupełnienie lub korektę podatku dochodowego w celu pełniejszego uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika lub redystrybucji dochodów podyktowanej względami społecznymi.


Na dylematy natury społeczno-politycznej związane z konstrukcją podatku majątkowego zwraca uwagę A. Komar, pisząc: "*Należy uwzględnić presję socjalną i polityczną na autorów podatku od majątku, zmierzającą do progresywnego obciążenia majątku. (...) Na ogół społeczeństwa uboższe domagają się wysokiego obciążenia majątku, gdyż wychodzą z założenia, że nie zawsze był on tworzony legalnie lub kosztem ubożenia innych*" (Komar 1996, s. 211). Doświadczenia wskazują, że samodzielnie funkcjonujące podatki majątkowe są z reguły progresywne, natomiast stanowiące uzupełnienie podatku dochodowego mają stawki proporcjonalne. Skutki ekonomiczne opodatkowania majątku zależą od wysokości stawek podatku oraz przedmiotu opodatkowania. Opodatkowanie majątku osób fizycznych (np. podatek katastralny, podatek od spadków i darowizn) pełni głównie funkcję redystrybucyjną. Opodatkowanie dochodów z kapitału (dywidendy, odsetki od obligacji, odsetki od depozytów bankowych) poza funkcją redystrybucyjną wpływa na skłonność właścicieli kapitału do inwestycji i oszczędności. Podatki majątkowe w niewielkim stopniu realizują fiskalną funkcję opodatkowania. Zarówno ich udział w łącznych dochodowych podatkowych budżetach centralnych i lokalnych, jak i w relacji do PKB jest stosunkowo niewielki. Udział podatków majątkowych w relacji do PKB w krajach UE waha się od 0,3% w Grecji do 18,5% w Szwecji (Taxation trends in the European Union, Luxembourg 2010-2017).

W literaturze podatki majątkowe są różnie klasyfikowane. Wyróżnić możemy cztery grupy klasyfikacyjne podatków majątkowych:

- 1) podatki od posiadania majątku (władania majątkiem). W zależności od obowiązującego systemu podatkowego mogą to być podatki od całkowitej wartości majątku należącego do danego podmiotu gospodarczego (majątku ruchomego i nieruchomego, gotówki, wkładów bankowych itp.) lub - częściej - tylko od określonych jego składników. W polskim systemie podatkowym podatkami zaliczanymi do tej grupy są: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny oraz podatek od środków transportu.
- 2) podatki od przyrostu (przejmowania) majątku. Przedmiotem opodatkowania jest nabycie rzeczy lub praw majątkowych w drodze kupna, darowizny lub spadku. Do tej grupy zalicza się podatek od spadków i darowizn.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)


- 3) podatki od wzrostu wartości posiadanego majątku. Występują, gdy wzrost ten nastąpił z przyczyn niezależnych od właściciela. Przykładem może być opłata adiacencka i renta planistyczna, płacona przez właścicieli nieruchomości z tytułu wzrostu ich wartości wskutek np. finansowanego przez władze lokalne uzbrojenia terenu, podziału geodezyjnego, zmiany planu zagospodarowania przestrzennego itp.
- 4) podatki od transformacji substancji majątkowej. Są to podatki płacone w przypadku sprzedaży lub zamiany rzeczy lub praw majątkowych na inne rzeczy lub prawa majątkowe. W Polsce przyjmują one postać podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC).

Literatura przedmiotu:

1. ACCOCELLA, N., 2002. *Zasady polityki gospodarczej*, PWN, Warszawa.
2. ATKINSON, A.B., 1977. *Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy*, "Canadian Journal of Economics", vol. 6.
3. BRADLEY B., 2004. *The fair tax*, Pocet Books, New York.
4. BUCHANAN, J.M., 1964. *Public Debt, Cost Theory and the Fiscal Illusion*, [w:] *Public Debt and Futures Generations*, J.M. Ferguson (red.), The University of North Carolina Press, Chapel Hill.
5. BUCHANAN, J.M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, PWN, Warszawa.
6. CUCCIA, A., KARNES, G. 2001. *A closer look at the relation between tax complexity and tax equity perceptions*, „Journal of Economic Psychology”, Nr 22.
7. CZARNY, E., NOJSZEWSKA, E., 2000. *Mikroekonomia*, PWE, Warszawa.
8. ERIKSEN, K., FALLAN, L., 1996. *Tax knowledge ant attitudes towards taxation: A report on a quasi-experiment*, „Journal of Economic Psychology”, Nr 17.
9. ETEL, L., LISZEWSKI, G., 2002. *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport nr 202, Warszawa.
10. GAJL, N., 1996. *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
11. GAUDAMET, P.M., MOLINIER, J., 2000. *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
12. GLUCHOWSKI, J., 1999. *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* [w:] *System podatków: Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, RSSG, Raport nr 35, Warszawa.
13. GLUCHOWSKI, J., D. HANDOR, J. PATYK, J. SZYMAŃSKA, 2002. *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, PWN, Warszawa.
14. GOMUŁOWICZ, A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)


Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)

15. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI J., 2004. *Podatki i prawo podatkowe*, PWN, Warszawa.
16. GRĄDALSKI, F., 2006. *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa.
17. GRĄDALSKI, F., 2004. *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa.
18. HARASIMOWICZ, J., 1997. *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa”, nr 5.
19. HITE, P., ROBERTS M., 1992. *Analysis of the tax reform based on taxpayers perceptions of fairness and self-interest*, „Advanced in Taxation”, Nr 4.
20. KOMAR, A., 1996. *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.
21. KRAJEWSKA A., 2004. *Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, PWE, Warszawa.
22. LAIDLER, D., ESTRIN, S., 1991. *Wstęp do mikroekonomii*, Gebethner i Ska, Warszawa.
23. LEA, D.E.G., WEBLEY, P., TARBY, R., *The individual in the Economy*, Oxford University Press, Oxford.
24. MASTALSKI, R., 1998. *Prawo podatkowe – część ogólna*, ChBeck, Warszawa.
25. NIESIOBĘDZKA, M., 2004. *Podatki*, [w:] *Psychologia ekonomiczna*, GWP, Gdańsk.
26. OWSIAK, S., 2000. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
27. PERELMAN, Ch., *O sprawiedliwości*, PWN, Warszawa.
28. STIGLITZ, J.E., 1988. *Economic of the public sector*, Norton & Company, New York-London.
29. SZCZODROWSKI, G., 2007. *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa.
30. *Taxation trends in the European Union*, Eurostat, European Commission, Luxembourg 2010-2017.
31. TEGLER, E., 1993. *Wybrane zagadnienia zdolności podatkowej [w:] Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa*, UMK, Poznań.
32. WÓJTOWICZ, W., SMOLEŃ P., 1998. *Kierunki proponowanych zmian prorodzinnych w podatku dochodowym od osób fizycznych*, Opinia na zlecenie Pełnomocnika Rządu ds. Rodziny, UMCS, Lublin.
33. WÓJTOWICZ, W., 1998. *Opinia dotycząca kierunków działań zmierzających do zmian prorodzinnych w podatku dochodowym od osób fizycznych, opinia na zlecenie Sejmowej Komisji Rodziny*, UMCS, Lublin.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Paździor M., Wołowicz T. (2018). Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne). *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 369-389.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0023](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0023)