Elżbieta Sanecka

Sprawiedliwość czy równość opodatkowania - czy możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? : perspektywa psychologiczna i ekonomiczna

Rynek - Społeczeństwo - Kultura nr 1 (5), 5-11

2013

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

Sprawiedliwość czy równość opodatkowania - czy możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? Perspektywa psychologiczna i ekonomiczna

Tax Justice or Tax equality – Is the Tax Justice Possible? The Psychological and Economic Perspective

Elżbieta Sanecka, *Uniwersytet Śląski w Katowicach*

STRESZCZENIE

Większość wcześniejszych badań w obszarze psychologii ekonomicznej dotyczyła wpływu obiektywnej oraz subiektywnej sprawiedliwości podatkowej na zachowania podatników. W niniejszym artykule zaprezentowane zostały najważniejsze czynniki wpływające na percepcję sprawiedliwości podatkowej oraz najbardziej znaczące teorie sprawiedliwości podatkowej. Autorka dokonała również analizy relacji między sprawiedliwością i równością opodatkowania.

ABSTRACT

A lot of recent research in the field of economic psychology has investigated whether the objective and subjective tax justice affects the tax payers behaviour, especially the tax evasion. This article presents main factors that influence the perception of the tax justice and the most influential economic and psychological tax justice theories. The author also analyzes the relations between tax justice and tax equality.

Wstęp

Praktycznie od momentu powstania państwa jako instytucji i wykształcenia się w jego ramach władczych instrumentów przymusu, myśliciele, filozofowie, ekonomiści, a także zwykli obywatele wysuwali pod adresem władzy publicznej określone postulaty, których realizacja miała zapewnić ogólnospołeczny dobrobyt i polepszenie warunków życia. Pragnienie stworzenia społeczeństwa idealnego skutkowało – z jednej strony powstaniem takich dzieł jak *Lewiatan* Thomasa Hobbesa czy *Książę* Niccolo Machiavellego (podkreślających konieczność podporządkowania krnąbrnych, bezmyślnych, kierujących się popędami mas autorytetowi rozsądnego, sprawiedliwego i uczciwego władcy absolutnego), a z drugiej kreacją całkowicie odmiennej wizji świata (jako pola harmonijnej współpracy między rządzącymi a rządzonymi), co doskonale obrazuje *Utopia* Thomasa Morusa czy choćby oświeceniowe i pozytywistyczne koncepcje Johna Locke'a i Johna Stewarta Milla. Te dwa odmienne sposoby postrzegania stosunku władzy publicznej i obywatela (jako całkowicie antagonistycznego - gdzie zaspokojenie potrzeb jednej strony zawsze odbywa się kosztem realizacji interesów drugiej - lub wspólnego, zbieżnego) konsekwentnie oddziaływały przez wieki na kształt państwa i gospodarki oraz sposób myślenia obywateli, znajdując odzwierciedlenie między innymi w formułowanych pod adresem władzy publicznej zasadach polityki fiskalnej. Zaś najistotniejszą z nich, przynajmniej z punktu widzenia podatnika, wydaje się postulat sprawiedliwości podatkowej. Co więcej, wśród obywateli powszechne wydaje się przekonanie o konieczności jego niezwłocznej i pełnej realizacji. Jednak choć samo dążenie do zapewnienia sprawiedliwości opodatkowania pozostaje usprawiedliwione (z etycznego, politycznego i społecznego punktu widzenia), to na gruncie ekonomii (a ściślej teorii finansów publicznych) kwestia zapewnienia równości obywateli względem nałożonych na nich ciężarów podatkowych nie jest już tak oczywista. Przede wszystkim nasuwa się pytanie, czy w ogóle uprawnione jest posługiwanie się pojęciem sprawiedliwości w odniesieniu do polityki fiskalnej państwa? Czy naznaczony subiektywizmem i wieloznacznością termin sprawiedliwości zaczerpnięty z filozofii (czy też etyki) może służyć do opisu kwantyfikowalnych wielkości, które badają teoretycy finansów publicznych? W niniejszej pracy podjęta została próba zdefiniowania pojęcia sprawiedliwości podatkowej na gruncie nauk ekonomicznych (w szczególności finansów publicznych) oraz psychologii ekonomicznej. Zaprezentowano również najważniejsze koncepcje poświęcone równości opodatkowania oraz czynniki wpływające na percepcję sprawiedliwości systemu podatkowego. Wyróżnienie dwóch perspektyw oceny sprawiedliwości podatkowej – psychologicznej i ekonomicznej, a co za tym idzie sprawiedliwości subiektywnej i obiektywnej, wydaje się tym bardziej uzasadnione, że, jak zauważa Małgorzata Niesiobędzka (Niesiobędzka 2009), legitymizacja prawna, jaką posiadają władze fiskalne, nie gwarantuje legitymizacji psychologicznej. Ponadto, w prezentowanej pracy przedstawiono wyniki badań poświęconych ocenie sprawiedli-

wości podatków jako takich (dotyczących tego, czy samo ściąganie podatków jest sprawiedliwe?) oraz spostrzeganiu uczciwości poszczególnych systemów podatkowych, które koncentrują się na zagadnieniach związanych z tym, czy system progresywny jest sprawiedliwszy od systemu liniowego? (Zaleśkiewicz 2011).

Sprawiedliwość opodatkowania – perspektywa ekonomiczna

Na problem nieprzystawalności sfery moralności i ekonomii, w literaturze anglosaskiej zwrócił uwagę między innymi teoretyk myśli politycznej - John Rawls w *Teorii sprawiedliwości* twierdząc, że sprawiedliwość (*justice*) jest podstawową cnotą instytucji społecznych, a także formą bezstronności, obiektywności, neutralności (*fairness*) w podziale dóbr publicznych. Dopiero całkowite odrzucenie stronniczości, która jest wynikiem tego, kim się jest i w jakich warunkach się żyje (wiedzy o własnej osobowości, statusie społecznym, moralności, bogactwie, uzdolnieniach, planach życiowych) pozwala na podjęcie prawdziwie słusznej decyzji. Koncepcja ta stoi w sprzeczności z potocznym rozumieniem sprawiedliwości, która bardzo często pokrywa się z teorią utylitaryzmu, zgodnie z którą podstawowym wyznacznikiem sprawiedliwości jest maksymalizacja jednostkowej użyteczności. Ta niejednoznaczność w kwestii rozumienia pojęcia sprawiedliwości może wynikać z tego, że tak naprawdę zagadnienia etyczne stanowią swego rodzaju pytania o to, czy należy podejmować określone działania, czy też nie, czy są to działania dobre czy złe, słuszne czy niesłuszne, cnotliwe czy grzeszne, godne pochwały czy potępienia, czy zasługują na karę czy nagrodę (Chrissides, Kaler 1999). Tymczasem w ekonomii, dla oceny pewnych zjawisk przydatne są nie tyle nieostre wskazówki, co mierzalne wielkości, które pozwalają podjąć najbardziej optymalną decyzję. I choć sprawiedliwość, podobnie jak sprawiedliwe prawo, jest powszechnie pochwalana, to w praktyce brak zgody wśród teoretyków i badaczy co do formuły sprawiedliwości, co często utrudnia ocenę, jakie konkretne postępowanie uznać za sprawiedliwe. Choć jedna z zasad funkcjonowania systemu podatkowego wydaje się nie budzić kontrowersji - niesprawiedliweprzepisy podatkowe pozostaną tylko i wyłącznie przepisami, nigdy natomiast nie nabędą godności i waloru prawa. Prawo, a w szczególności prawo podatkowe, ze swej istoty powinno być sprawiedliwe (Gomułowicz 2004). W przeciwnym wypadku może narastać zjawisko oporu względem władzy publicznej, a ucieczka od podatku i uchylanie się od opodatkowania mogą stać się zachowaniami powszechnymi i akceptowalnymi społecznie.

Różnice językowe w odniesieniu do pojęcia sprawiedliwości opodatkowania, choć istotne i zauważane, nie wywołują wśród teoretyków finansów publicznych (i niejednokrotnie wśród samych podatników) takich emocji i sporów jak pytanie, czy w ogóle możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? W literaturze ekonomicznej podkreśla się zazwyczaj, że sprawiedliwość ma charakter obiektywny, a zatem powinna obejmować wszystkich obywateli. Tymczasem samo pojęcie „sprawiedliwego podatku" ma silne zabarwienie emocjonalne, niemalże co do zasady naznaczone jest pewnym subiektywizmem i relatywizmem. Wszak dla każdej osoby termin ten może oznaczać coś zupełnie odmiennego, a subiektywna sprawiedliwość systemu podatkowego sugeruje, że podatki są sprawiedliwe wtedy i tylko wtedy, gdy są postrzegane jako sprawiedliwe. W konsekwencji przekonanie podatnika (lub grupy podatników) o słuszności pewnych rozwiązań fiskalnych może stać w opozycji do poglądów wyznawanych przez większość społeczeństwa lub rządzących. Dzieje się tak zwłaszcza wtedy, gdy ocena wymiany między jednostką a państwem jest negatywna. Zgodnie z teorią Adamsa, jeśli poziom pobieranych podatków przewyższa poziom usług świadczonych przez państwo (na przykład w dziedzinie szkolnictwa, nauki, rolnictwa, służby zdrowia czy obrony), jednostka ma poczucie niesprawiedliwości (Nizioł 2007).

Podejście to zostało zanegowane między innymi przez Josepha M. Dodge'a, który w pracy poświęconej teoriom sprawiedliwości podatkowej zwrócił uwagę na to, że wywodząca się z myśli oświeceniowej zasada użyteczności w ocenie sprawiedliwości systemu podatkowego w znacznej mierze uległa dezaktualizacji. Zakładała ona bowiem, że sprawiedliwość podatkowa jest bezpośrednio związana ze zdolnością podatkową, a zatem jednostka powinna wspomagać rządzących w takim zakresie, który odpowiada uzyskiwanym przez nią korzyściom ze strony państwa. Owa „stara" zasada użyteczności była przedmiotem krytyki z dwóch powodów – trudności z pomiarem korzyści otrzymywanych przez podatnika od państwa oraz bezzasadności odwoływania się do niej w państwach opiekuńczych. Nowa, postulowana przez Dodge'a, zasada użyteczności wydaje się być wolna od tych niespójności. Jest ona bowiem oparta na założeniu, że prawidłową miarą korzyści uzyskiwanych przez podatnika ze strony państwa jest jego dobrobyt ekonomiczny, czyli zdolność do radzenia sobie w warunkach gospodarki rynkowej, za której sprawne funkcjonowanie odpowiada rząd, zapewniając bezpieczeństwo, praworządność i infrastrukturę (Dodge 2004-2005). Koncepcja Josepha M. Dodge'a łączy w ten sposób dwa najpopularniejsze ekonomiczne ujęcia sprawiedliwości podatkowej - teorię ekwiwalencji (benefit) oraz teorię zdolności płat-

niczej (*ability-to-pay*). Pierwsza z nich zakłada, że podatki stanowią opłatę za otrzymane od państwa świadczenia, a zatem mają charakter ekwiwalentny. Jak zauważa Andrzej Gomułowicz (Gomułowicz 1995), teoria ekwiwalencji we współczesnej praktyce podatkowej straciła na znaczeniu, ponieważ nie może zostać przetransformowana na realnie funkcjonujące zasady opodatkowania. Dlatego też zdecydowana większość teoretyków odwołuje się do teorii zdolności płatniczej, zgodnie z którą obowiązek podatkowy wywodzi się z faktu przynależności państwowej, a zatem podatnik winien wnosić ,,sprawiedliwą cześć'' dla sfinansowania kosztów działalności państwa. W rezultacie jako sprawiedliwe uznawane jest takie opodatkowanie, w przypadku którego ciężar podatkowy odpowiada określonym formalnym zasadom równości, na przykład indywidualnej korzyści utraconej w wyniku opodatkowania.

Analizując pojęcie sprawiedliwości systemu podatkowego, istotne wydaje się jednak nie tylko odwołanie do teorii ekonomicznych nawiązujących do zasady użyteczności świadczeń dostarczanych przez państwo. Badania dotyczące sprawiedliwości podatków w znacznej mierze koncentrują się na porównywaniu sprawiedliwości subiektywnej ze sprawiedliwością obiektywną. Jak zauważa Tomasz Zaleśkiewicz (Zaleśkiewicz 2011), o ile analiza subiektywnych ocen jest domeną badań psychologicznych, o tyle problem obiektywnej sprawiedliwości systemu podatkowego przynależy do obszaru zainteresowania nauk ekonomicznych. W ramach wspomnianego modelu ekonomicznego badacze najczęściej wyróżniają zasadę sprawiedliwości pionowej, zgodnie z którą osoby o równych dochodach, otrzymujące ze strony państwa podobne korzyści, powinny być w ten sam sposób opodatkowane oraz zasadę sprawiedliwości poziomej dotyczącą opodatkowania osób osiągających różne dochody. O ile pierwsza z nich zazwyczaj nie budzi żadnych wątpliwości, o tyle druga jest przedmiotem niesłabnącej debaty w obszarze nauk ekonomicznych. Zakłada ona bowiem konieczność odpowiedzi na pytanie, czy i w jakiej wysokości bogatsi powinni płacić większe podatki? Czy zastosowany powinien być zatem liniowy (proporcjonalny) czy też progresywny system opodatkowania? W rezultacie ocena systemu podatkowego w oparciu o zasadę sprawiedliwości pionowej jest w znacznej mierze uzależniona od światopoglądu i orientacji politycznej, co sprawia, że w tym przypadku pogląd obiektywny wydaje się zgodny z poglądem subiektywnym.

Sprawiedliwość opodatkowania – perspektywa psychologiczna

Skoro podstawą oceny sprawiedliwości systemu podatkowego jest subiektywna opinia jednostki, nasuwa się pytanie, czy percepcja wymiany z rządem nie będzie inna w odniesieniu do danej osoby i całego społeczeństwa? Czy obraz pożądanej dystrybucji dóbr i usług nie zmienia się wraz ze zmianą perspektywy społecznej na indywidualną? Czy ogólna, abstrakcyjna ocena poziomu usług świadczonych przez państwo na rzecz całego społeczeństwa nie będzie wyższa od konkretnej oceny dotyczącej korzyści osiąganych przez konkretną osobę? Jak zauważa Krystyna Nizioł, takie zjawisko jest powszechne, a stosownie odmiennych standardów w odniesieniu do siebie i innych przy ocenie sprawiedliwości systemu podatkowego sugeruje, że prawdopodobnie część (o ile nie większość) podatników zawsze będzie postrzegać niektóre podatki jako niesprawiedliwe. Zwłaszcza podatki bezpośrednie (w tym dochodowe), których ciężar jest bardziej dotkliwy dla podatnika, ponieważ nie mogą być one przerzucane na inne podmioty, subiektywnie postrzegane są jako bardziej niesprawiedliwe (Ostaszewski 2008).

Jednak władza publiczna nie jest bezradna wobec problemu przerzucalności obciążeń podatkowych na inne podmioty. Podniesienie świadomości podatkowej wśród obywateli sprzyja pozytywnej ocenie sprawiedliwości poszczególnych skal podatkowych. Potwierdza to między innymi quasi-eksperyment przeprowadzony przez Knuta Eriksena i Larsa Allena, w którym uczestniczyły dwie grupy studentów. Pierwszą grupę (kontrolną) stanowili studenci, którzy jako przedmiot kursu wybrali marketing, a drugą (eksperymentalną) studenci, którzy wybrali zajęcia z prawa podatkowego. Badania pokazały, że dostarczona wiedza fiskalna silnie wpływała na percepcję podatków, co przyczynia się między innymi do tego, że system podatkowy oceniany jest jako sprawiedliwszy (Niesiobędzka 2004). Na znaczenie kształtowania świadomości podatkowej w społeczeństwie zwróciła również uwagę Małgorzata Niesiobędzka (Niesiobędzka 2006b). Wyniki przeprowadzonych przez nią badań pokazały, że przede wszystkim podatki bezpośrednie (w tym podatek dochodowy od osób fizycznych) są obecne (identyfikowalne) w odbiorze społecznym. Zaś świadomość podatkowa koreluje dodatnio z poziomem wykształcenia. Dlatego też tak istotna wydaje się edukacja podatkowa jako jeden z czynników modyfikujących percepcję sprawiedliwości systemu podatkowego.

Zdaniem Tomasza Zaleśkiewicza (Zaleśkiewicz 2011) właśnie brak znajomości zasad funkcjonowania różnych sys-

temów podatkowych przyczynia się do tego, w jaki sposób ludzie oceniają stawki podatkowe. Gdy są pytani wprost o stawki podatkowe, wówczas preferują system progresywny. Natomiast w sytuacji, gdy badacz stosuje metody pośrednie (na przykład prosząc osoby badane o obliczenie wysokości podatków ich zdaniem sprawiedliwych dla różnych wielkości dochodów), wówczas większość ocenia system liniowy jako bardziej sprawiedliwy. Rezultat ten może być związany z tym, że ludzie są przeświadczeni o tym, że bogatsi powinni płacić wyższe podatki i jednocześnie nie dostrzegają, że postulat ten jest już spełniony w przypadku podatku liniowego.

Wyniki badań prowadzonych w obszarze psychologii ekonomicznej tym samym zdają się sugerować, że podatki muszą być nie tyle sprawiedliwe (w sensie bezwzględnym, absolutnym), co raczej powinny być postrzegane jako sprawiedliwe przez społeczeństwo. A zatem rządzący mogą świadomie kształtować indywidualną ocenę prowadzonej polityki fiskalnej wśród obywateli poprzez podnoszenie poziomu wiedzy i świadomości podatkowej, edukację ekonomiczną i wpływanie na opinię publiczną, a także takie konstruowanie systemu podatkowego, w którym przeważają przede wszystkim podatki cechujące się niskim poziomem zauważalności, czyli podatki pośrednie (Gomułowicz, Małecki 2004). Jednak tego rodzaju oddziaływania władzy publicznej na społeczeństwo mogą budzić wątpliwości i obawy, ponieważ niebezpiecznie zbliżają się one do manipulacji.

Subiektywna ocena sprawiedliwości podatkowej stanowi jeden z czynników decydujących o dokonywanych przez jednostkę wyborach podatkowych – podjęciu decyzji o płaceniu podatków czy też uchylaniu się od obowiązku podatkowego. Unikanie płacenia podatków, jako reakcja na obciążenia podatkowe, ma miejsce, gdy podatnicy są przekonani, że władza fiskalna traktuje ich nieuczciwie, a sam system podatkowy skonstruowany jest w niesprawiedliwy sposób (Zaleśkiewicz 2011). Tym samym w kształtowaniu się moralności podatkowej istotną rolę odgrywa subiektywna ocena proceduralnej i dystrybucyjnej sprawiedliwości systemu podatkowego. Pierwsza z nich ma miejsce, gdy podatnicy żywią przekonanie, że administracja państwowa traktuje ich sprawiedliwie i z szacunkiem. Natomiast sprawiedliwość dystrybucyjna kształtuje się pod wpływem postrzeganej sprawiedliwości pionowej oraz poziomej podatków i odnosi się do oceny własnych obciążeń w porównaniu z osobami o zbliżonych lub innych dochodach. W rezultacie przeświadczenie o tym, że obowiązujące stawki podatkowe pozwalają na właściwe rozłożenie obciążeń podatkowych w społeczeństwie, a urzędy kontroli skarbowej są uczciwe i przyjazne obywatelom, przekłada się na mniejszą akceptację oszustw finansowych (Niesiobędzka 2009). Na pozytywną percepcję władzy fiskalnej, a co za tym idzie kształtowanie się moralności podatkowej, ma również wpływ sama konstrukcja systemu podatkowego. Nadmierna złożoność prawa podatkowego sprawia, że ludzie nie czują się kompetentni w sprawach podatkowych i tracą zainteresowanie systemem podatkowym, postrzegając podatki jedynie jako niepotrzebne obciążenie, przymus ze strony władzy publicznej (Kirchler 2007).

Istotną rolę w kształtowaniu się społecznego poczucia sprawiedliwości odgrywa również to, że podatki w znaczący sposób ograniczają swobodę obywateli przy podejmowaniu decyzji dotyczących sposobu zarządzania własnymi środkami pieniężnymi. To ograniczenie wzbudza zazwyczaj opór psychiczny (określany mianem reaktancji) i może spowodować, że postawy wobec płacenia podatków staną się negatywne. Ustawodawca, konstruując rozwiązania prawne w zakresie podatków, powinien zatem pamiętać, że istnieje związek między postrzeganiem podatków jako sprawiedliwych a ich rzetelnym płaceniem. Zazwyczaj ludzie uznający system podatkowy za sprawiedliwy wypełniają swoje zobowiązania wobec skarbu państwa, rzadziej korzystają z luk w prawie lub nielegalnych form ucieczki przed opodatkowaniem (Niesiobędzka 2006a).

Sprawiedliwość a równość opodatkowania

Choć postulat sprawiedliwości podatkowej subiektywnej uwzględnia indywidualną perspektywę podatnika, to z punktu widzenia władzy publicznej najważniejsze jest spełnienie zasady sprawiedliwości obiektywnej. Jej rozumienie zmieniało się wraz z rozwojem myśli ekonomicznej, ewoluując od zasady równości obciążenia podatkami (w drodze powszechnego i proporcjonalnego opodatkowania dochodów, które obywatele uzyskują pod opieką państwa) w ujęciu Adama Smitha poprzez postulat Adolph'a Wagnera (uzasadniający celowość progresji podatkowej ze względu na wymagania sprawiedliwości opodatkowania) po kryteria ekwiwalentności (opartej na zasadzie sprawiedliwości dystrybucyjnej), sprawiedliwości społecznej i zdolności opodatkowania (Denek, Sobiech, Wolniak 2005).

Współcześnie, w nawiązaniu do tych zasad, mówi się o sprawiedliwości poziomej (która polega na nakładaniu takiego samego obciążenia podatkowego na podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji, czyli mające taką samą zdolność płatniczą) i pionowej (przejawiającej się w różnym traktowaniu pod względem podatkowym podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach, a więc mających różną zdolność płatniczą). Przy czym postulat zdolności podatko-

wej (dochodowej) bezpośrednio nawiązuje do zasady równości ofiar Johna Stewarta Milla, zgodnie z którą podatnik osiągający taki sam dochód powinien poświęcić na rzecz wspólnoty (czyli państwa) identyczną korzyść. Poglądy J. S. Milla stały się inspiracją dla Francisa Y. Edgewortha, który opierając się na koncepcji krańcowej użyteczności dochodu podatnika stwierdził, że podatki powinny być nakładane w taki sposób, aby dochód po opodatkowaniu był równy w takim stopniu, w jakim jest to tylko możliwe. Naturalną konsekwencją tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej jest postulat stosowania skal podatkowych o silnej progresji (Owsiak 2005). Jednak wyższe opodatkowanie bogatszych członków społeczeństwa wydaje się dyskusyjne, zwłaszcza że sztuczne ograniczanie zróżnicowania dochodowego po opodatkowaniu może budzić poczucie niesprawiedliwości wśród niektórych członków społeczeństwa, sprzyjając tym samym ucieczce od podatków, w tym w skali międzynarodowej. Może zatem korzystniejsze dla gospodarki i słuszniejsze jest wprowadzenie podatku liniowego, tak jak postulują przedstawiciele nurtów liberalnych i neoliberalnych w ekonomii? Ujednolicenie stawek podatkowych w obrębie poszczególnych państw może przecież sprzyjać wyeliminowaniu nieuczciwej konkurencji podatkowej stosowanej przez kraje określane mianem rajów podatkowych. W ten sposób sprawiedliwość podatkowa miałaby (w pewnym zakresie) szerszy, ponadnarodowy charakter.

Rozumienie sprawiedliwości podatkowej w kategoriach sprawiedliwości społecznej i zdolności opodatkowania wskazuje na jej ścisły związek z równością i powszechnością opodatkowania. O powszechności opodatkowania można mówić w ujęciu szerokim, czyli w odniesieniu do podatków w ogóle i w ujęciu wąskim, ograniczonym do poszczególnych podatków. Powszechność opodatkowania w ujęciu szerokim wyraża się w postulacie, zgodnie z którym wszyscy powinni łożyć na pokrywanie wspólnych potrzeb i w granicach wyznaczonych tymi potrzebami, w takim stopniu, w jakim określają to ustawy podatkowe. W wąskim ujęciu powszechność odnosi się do danego podatku i jest oceniania ze względu na rodzaj podatku oraz jego zakres podmiotowy i przedmiotowy (Koperkiewicz–Mordel *at al* 2003). Reguła powszechności zakładająca, że każdy podatnik dysponujący określonymi zasobami powinien ponosić ciężary podatkowe bez względu na swoją indywidualną sytuację wydaje się stać w sprzeczności z postulatem sprawiedliwości podatkowej (Famulska, Znaniecka 2003). Ponadto, zasada ta wyklucza istnienie różnego rodzaju preferencji podatkowych, co też wydaje się dyskusyjne (Ziółkowska 2005). Brak zwolnień i ulg podatkowych przeczy wszak zasadzie sprawiedliwości społecznej, a ta uznawana jest często za jeden z podstawowych postulatów polityki fiskalnej w wielu krajach. Preferencje podatkowe kierowane są przecież nie tylko do najbogatszych członków społeczeństwa – służą również osobom mniej zamożnym, w istotny sposób podnosząc poziom dochodów.

Natomiast pojęcie równości - czy też względnej, relatywnej równomierności opodatkowania, w literaturze anglosaskiej określane słowem *equity*, zgodnie z którym ciężary podatkowe powinny być rozłożone równomiernie na wszystkich podatników - poprzez swoją niejasność i niedookreśloność wydaje się budzić wiele wątpliwości. Przede wszystkim trudno określić kryteria równości. Przyjmuje się, że realizacja tej zasady może zachodzić na wiele różnych sposobów: przykładowo poprzez obciążenie podatników proporcjonalnie do ich dochodów czy też w drodze rozłożenia ciężaru opodatkowania odpowiednio do zdolności płatniczej podatników (Owsiak 2005). Trudności w zdefiniowaniu terminu równości to jednak nie jedyne niejasności dotyczące tej zasady. Analizując pojęcie równomierności opodatkowania, nasuwa się pytanie, czy problematyka równości w prawie podatkowym ogranicza się jedynie do zagadnienia równości podatkowej i czy może być z równością podatkową utożsamiana? Wydaje się, że jest to pojęcie szersze, a zatem sprawiedliwy system podatkowy powinien być sprawiedliwy nie tylko w kwestii rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy poszczególnych członków społeczeństwa, ale także zgodny z poczuciem praworządności obywateli w momencie nakładania, wymierzania i poboru podatku. A zatem z punktu widzenia jednostki dla oceny słuszności prowadzonej przez państwo polityki podatkowej istotne są takie – z pozoru nie odnoszące się do istoty problemu – czynniki jak: zastosowane reguł wymaganych przy uchwalaniu prawa podatkowego (na przykład odpowiednio długiego czasu *vacatio legis*), obowiązek prowadzenia skomplikowanej dokumentacji lub częstego wypełniania deklaracji, a nawet poniżające traktowanie przez urzędników skarbowych (Biernal 2008).

Przyjęcie reguły możliwości płatniczych w odniesieniu do zasady równości wymaga określenia, czym zmierzyć możliwości płatnicze oraz według jakich kryteriów je różnicować. Choć w teorii finansów wyróżnia się trzy propozycje miar zdolności płatniczych: dochód, konsumpcję i majątek, to każda z nich ma pewne wady (Grądalski 2006). Podstawowe ograniczenie dotyczące ich stosowania związane jest z tym, że za wyborem tego typu wskaźników przemawiają głównie względy techniki opodatkowania i dostęp do niezbędnych informacji. Tymczasem to, że dochód, konsumpcję i majątek najłatwiej zmierzyć, wcale nie świadczy o tym, że są one optymalnymi miarami z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej. Idealną (a więc również nieosiągalną) formą podatku mógłby być natomiast podatek

ujednolicony – wolny od zarzutu niesprawiedliwości i wadliwego funkcjonowania. Na przestrzeni wieków teoretycy konstruowali różne modele „dobrego podatku", proponując między innymi ujednolicony podatek powszechny od gruntu, od wydatków czy od energii. Wszystkim ich pomysłom towarzyszyło nieodmiennie przekonanie o konieczności dokonania rzeczywistej kategoryzacji podatników, co pozwalałoby na precyzyjne dostosowanie stawki do możliwości podatkowych każdego obywatela, a także zapobiegałoby przerzucaniu ciężarów podatkowych na inne podmioty, co dzięki wyeliminowaniu dużej liczby podatków pozwalałoby na nadanie podatkom charakteru świadczenia powszechnego i uniwersalnego (Bouvier 2000).

Istnienie utopii podatkowych może zatem sugerować, że sama idea podatku sprawiedliwego jest niemożliwa do zrealizowania w obecnych warunkach społecznych, ekonomicznych i politycznych. Chęć zwiększenia liczby stawek podatkowych (w skrajnym przypadku ich granicę stanowiłaby liczba podatników) przeczy zasadzie efektywności systemu fiskalnego. Zaś pomiędzy mierzalnymi i obiektywnymi celami alokacyjnej efektywności a subiektywnymi, względnymi postulatami redystrybucyjnej sprawiedliwości istnieje swego rodzaju zamienność (*trade off*). Wydaje się więc, że niemożliwe jest wyznaczenie konkretnego wariantu opodatkowania, który byłby optymalny z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej. Jednak kryterium oceny stopnia preferencji społecznych co do wielkości akceptowanych nierówności w podziale dochodów przynosi koncepcja społecznej funkcji dobrobytu. Zgodnie z nią o kształcie społecznej funkcji dobrobytu decyduje leżący u jej podstaw system wartości ustalany w procesie wyboru publicznego (Grądalski 2006). W związku z tym nasuwa się wniosek, że w obrębie różnych państw, środowisk politycznych, grup społecznych, a nawet rodzin sprawiedliwość podatkowa może być odmiennie rozumiana, a zatem samo kryterium sprawiedliwości obiektywnej może być traktowane jako swego rodzaju postulat ideologiczny, utopia, forma mniej lub bardziej wybujałej fantastyki podatkowej, a nie kategoria absolutna. Wniosek ten wynika w równej mierze z niemożności zastosowania w pełni sprawiedliwej techniki podatkowej (w związku z ograniczeniami, jakie pojawiają się w sytuacji realizacji reguły efektywności), co z samego charakteru pojęcia sprawiedliwości.

Jednak pojęcie sprawiedliwości w odniesieniu do podatków nie może odnosić się tylko do równego rozłożenia ciężarów podatkowych. Z punktu widzenia poszczególnych członków społeczeństwa istotne może być także to, kto ma decydować o tym, że rozkład dochodów i nakładane obciążenia podatkowe są sprawiedliwe lub niesprawiedliwe. Podatnicy, odnosząc się do problemu słuszności podatku, biorą zatem również pod uwagę takie aspekty jak nałożenie podatku przez władzę ustawodawczą i uzasadnienie podstawy podatku, czyli jego celu (Lipowski 2004). Brak akceptacji podatków w systemie wartości jednostki może być uwarunkowany zwłaszcza rolą i pozycją państwa w stosunku do obywateli. Państwo wyzysku, realizujące wrogie cele wobec społeczeństwa, posługujące się podatkami jako narzędziem ucisku w naturalny sposób budzi bowiem negatywne reakcje wśród obywateli. Ponadto, system podatkowy służący jedynie interesom określonej klasy społecznej zaprzecza zasadom równości i powszechności (Wilkin 2012). Co więcej, poczucie niesprawiedliwości związanej z nałożeniem podatków może też dotyczyć państwa demokratycznego, co podkreśla teoria wyboru publicznego, wskazując, że decyzje polityczne podejmuje grupa polityków - mniejszość wybrana przez większość. Jednak nawet realizacja postulatów wysuwanych przez 51% społeczeństwa pociąga za sobą niezadowolenie pozostałych 49% głosujących. Również władza publiczna, która przeznacza środki pochodzące z podatków na nieetyczne cele, takie jak: agresja militarna, finansowanie terroryzmu, prześladowanie mniejszości narodowych lub marnotrawi uzyskane dochody publiczne (na przykład dostarczając dobra publiczne niskiej jakości) uznawana jest przez społeczeństwo za niesprawiedliwą. W takiej sytuacji próby obejścia prawa podatkowego wydają się moralnie uzasadnione (Buchanan 1997).

Jednak nawet w państwie demokratycznym obywatele mogą uznawać niewywiązywanie się z obciążeń na rzecz władzy fiskalnej za moralnie uzasadnione. Dzieje się tak zwłaszcza wtedy, gdy obowiązujące przepisy prawne nie mają zdaniem podatników charakteru bezstronnych, a prowadzona polityka fiskalna wydaje się niesprawiedliwa. Zasada sprawiedliwości (zarówno obiektywnej, jak i subiektywnej) ma bowiem fundamentalne znaczenie dla określenia moralnie akceptowalnych granic opodatkowania. Jedynie dzięki takiemu nałożeniu ciężarów podatkowych, które odbywa się według przyjętych przesłanek, reguł i zasad, a nie stanowi swego rodzaju fiskalnej samowoli lub fiskalnego nihilizmu, możliwe jest zabezpieczenie interesu fiskalnego państwa. I tak, zasada sprawiedliwości obiektywnej zakłada równomierne rozłożenie ciężarów podatkowych w sposób, który bierze pod uwagę zdolność opodatkowanego do poniesienia tego ciężaru, czyli uwzględnia zdolność podatkową podatnika. Zgodnie z tym, właściwą podstawą opodatkowania powinien być dochód podmiotu. Postulat sprawiedliwości podatkowej subiektywnej uwzględnia natomiast perspektywę podatnika i to, że niektóre podatki postrzega on jako niesprawiedliwe (Nizioł 2007).

Ogólnie rzecz biorąc, sprawiedliwe rozłożenie ciężaru

podatkowego między podatników, a także określenie granic skutecznego opodatkowania (wyznaczonych z jednej strony przez potrzeby finansowe władzy publicznej, a z drugiej strony przez zdolność płatniczą podatników) stanowią istotę racjonalnej polityki podatkowej. Akceptacja społeczna dotycząca rozłożenia ciężarów podatkowych jest bowiem podstawowym warunkiem wydajności systemu fiskalnego oraz gwarantem braku tolerancji wśród obywateli dla zjawiska ucieczki od podatków (Nizioł 2007). Co do zasady, może być ona zbudowana jedynie na właściwej legitymizacji aktywności państwa w życiu społecznym i gospodarczym. Złe i nieakceptowane uzasadnienie dla poboru podatków zwiększa obszar „szarej strefy", nasila zjawisko ucieczki od podatków, a także stanowi źródło potencjalnych konfliktów między władzą publiczną a podatnikiem (Grądalski 2006).

Podsumowanie

Reasumując, w literaturze przedmiotu często podkreśla się, że pojęcie sprawiedliwości podatkowej ma charakter względny, stanowi swego rodzaju postulat teoretyczny, utopię, a nie mierzalną wielkość. Wszelkie próby jego uściślenia i skwantyfikowania podejmowane na gruncie ekonomii czy teorii finansów skazane są więc na porażkę. Termin *sprawiedliwość* przynależy bowiem raczej do zbioru pojęć etycznych, czy też prawnych bądź psychologicznych, a więc niejako z założenia jest wieloznaczny. Tymczasem na gruncie nauk ekonomicznych w coraz większym zakresie poszukuje się kategorii ilościowych, a nie jakościowych. Chęć racjonalizacji rozwiązań podatkowych, wyboru optymalnej formy realizacji polityki fiskalnej skutkuje powstawaniem kolejnych teorii ujednoliconego podatku i reform w zakresie prawa podatkowego. Choć ich celem ma być usprawnienie funkcjonowania systemu fiskalnego, w wielu przypadkach przyczyniają się one raczej do podniesienia stopnia jego złożoności i skomplikowania. A to przekłada się na postrzeganie przez obywateli obowiązujących podatków jako niesprawiedliwych, co z kolei skutkuje zwiększeniem zjawiska ucieczki od podatków. Powstaje błędne koło, a system podatkowy staje się „racjonalnie nieracjonalny". Jedynym środkiem zapobiegawczym powstawaniu tego typu sytuacji jest uświadomienie (nie tylko podatnikom, ale też rządzącym), że zasady polityki fiskalnej są tylko pewnymi ideami, które w praktyce nie zawsze mają przełożenie na funkcjonowanie systemu podatkowego.

Bibliografia

1. Biernal A., (2008) *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa: Difin.
2. Bouvier M., (2000) *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa: Biblioteka Przeglądu Podatkowego.
3. Buchanan M.J., (1997) *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Warszawa: PWN.
4. Chrissides G.D., Kaler J.H., (1999) *Wprowadzenie do etyki biznesu*, Warszawa: PWN.
5. Denek E., Sobiech J., Wolniak J., (2005) *Finanse publiczne*, Warszawa: PWN.
6. Dodge J.M., (2004-2005) *Theories of tax justice: Ruminations on the benefit, partnership, and ability-to-pay principles*, „Tax Law Review", no 58, p. 399.
7. Famulska T., Znaniecka K., red., (2003) *Obciążenia fiskalne w Polsce*, Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
8. Gomułowicz A., (1995) *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, „Monitor Podatkowy" nr 4, s. 102-104.
9. Gomułowicz A., Małecki J., (2004) *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa: LexisNexis.
10. Grądalski F., (2006) *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa: SGH w Warszawie.
11. Kirchler E., (2007) *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge: Cambrigde University Press.
12. Koperkiewicz–Mordel K., Nykiel W., Chróścielewski W., (2003) *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa: Difin.
13. Lipowski T., (2004) *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa: C. H. Beck.
14. Niesiobędzka M., (2004) *Podatki* [w:] Tyszka T., red., Psychologia ekonomiczna, Gdańsk: GWP.
15. Niesiobędzka M., (2006a) *Fiskus z makiem*, „Charaktery" nr 1, s. 20-21.
16. Niesiobędzka M., (2006b) *Społeczna świadomość podatków. Czy potrafimy przypomnieć sobie jakie podatki musieliśmy zapłacić?* „Optimum. Studia ekonomiczne" nr 1, s. 95-104.
17. Niesiobędzka M., (2009) *Relacje podatnik – państwo jako predyktory moralności podatkowej,* „Psychologia Społeczna", nr 43(11), s. 123-132.
18. Nizioł K., (2007) *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa: Difin.
19. Ostaszewski J., red., (2008) *Finanse*, Warszawa: Difin.
20. Owsiak S., red., (2005) *Finanse publiczne*, Warszawa: PWN.
21. Pietrzak B., Polański R., Woźniak B., (2008) *System finansowy w Polsce*, Warszawa: PWN.
22. Rawls J., (1994) *Teoria sprawiedliwości*, Warszawa: PWN.
23. Wilkin J., (2012) *Teoria wyboru publicznego – homo oeconomicus w sferze polityki* [w:] Wilkin J., red., Teoria wyboru publicznego. Główne nurty i zastosowania, Warszawa: Scholar.
24. Zaleśkiewicz T., (2011) *Codzienne zachowania ekonomiczne: oszczędzanie, ubezpieczanie się, płacenie podatków* [w:] Zaleśkiewicz T., Psychologia ekonomiczna, Warszawa: PWN.
25. Ziółkowska W., (2005) *Finanse publiczne – teoria i zastosowanie*, Poznań: WSB.