

MONIKA PASTERNAK-MALICKA

malicka@prz.edu.pl

*Dylemat sprawiedliwości podatkowej subiektywnej
w perspektywie liniowej oraz progresywnej stawki podatkowej
w świetle badań własnych*

The Dilemma of the Subjective Income Tax Justice in a Linear Perspective
and the Progressive Income Tax Scale in the Light of Self-Conducted Research

Słowa kluczowe: sprawiedliwość podatkowa; zasady podatkowe; subiektywne i obiektywne ujęcie sprawiedliwości podatkowej

Keywords: tax justice; tax rules; subjective and objective approach to tax justice

Kod JEL: G28; H20; H24

Wstęp

Pojęcie sprawiedliwości pojawia się zarówno w znaczeniu potocznym, jak i w filozofii, prawie, polityce, a także w teorii podatków. Nie występuje jednak zgodność w określaniu tego zagadnienia. Trudności ze zdefiniowaniem pojęcia sprawiedliwości w ujęciu ogólnym oraz sprawiedliwości podatkowej w jej szczególnym znaczeniu wynikają z braku obiektywnego punktu odniesienia.

W artykule podjęto problematykę sprawiedliwości podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Zagadnienie to od lat zajmuje stałe miejsce i w praktyce, i w teorii podatkowej. Jest przy tym problemem istotnym i ciągle aktualnym, ponieważ rezultaty dotychczasowych dociekań wskazują na dyskusyjność

wielu kwestii, ale również rodzą nowe pytania. Jednym z dylematów jest kwestia wyboru rodzaju stawki opodatkowania dochodów.

W literaturze przedmiotu brak jest jednolitej definicji sprawiedliwości podatkowej. Podporządkowanie jej zasadom sprawiedliwości społecznej, czyli rozważanie w wymiarze szerszym niż pieniężny, jest jedną z przesłanek dla rozróżnienia sprawiedliwości podatkowej obiektywnej i subiektywnej. W ujęciu obiektywnym ma ona szczególnie wymiar praktyczny, gdyż w tym rozumieniu stara się ją uwzględnić władza publiczna, nakładając podatki. Sprawiedliwość obiektywna (zwana także rzeczywistą) znajduje wyraz w konkretnym systemie podatkowym, w tym w rodzajach stosowanych stawek. Sprawiedliwość subiektywna (określana również jako spostrzegana) dotyczy postrzegania podatków przez samych podatników w kontekście rozwiązań uznanych przez nich samych za sprawiedliwe [Famulska, 2012, s. 77].

Celem artykułu jest wskazanie istoty zasad sprawiedliwości podatkowej w kontekście liniowej oraz progresywnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. W pierwszej części publikacji zestawiono zasady sprawiedliwości podatkowej prezentowane w literaturze przedmiotu w odniesieniu do progresji i proporcjonalności opodatkowania. W drugiej części artykułu dokonano próby oceny związku pomiędzy stawką podatkową a rozwarstwieniem dochodów w wybranych krajach stosujących proporcjonalne i progresywne opodatkowanie. Posłużono się metodą regresji liniowej, aby określić zależność statystyczną pomiędzy wskaźnikiem Giniego a stawkami podatkowymi obowiązującymi w wybranych systemach podatkowych. W końcowym punkcie zaprezentowano fragmenty badań własnych z lat 2007–2017 ilustrujące opinie respondentów na temat rodzaju stawki podatkowej w odniesieniu do idei sprawiedliwości. Odpowiedzi ankietowanych potraktowano jako sprawiedliwość podatkową w ujęciu subiektywnym.

1. Idea zasady sprawiedliwości podatkowej a forma stawki podatkowej na przestrzeni dziejów

Prekursorem koncepcji sprawiedliwego kształtowania obowiązków podatkowych był A. Smith, który sformułował zasadę równomierności opodatkowania [Smith, 2003, s. 584]. Zasada ta jest szeroko dyskutowana w literaturze, a różnorodność ujęć wynika często ze zmian stosunków społeczno-gospodarczych. Ojciec ekonomii klasycznej pisał, iż „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymania rządu [...] proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”. Określenie „proporcjonalnie” może wskazywać, że Smith był zwolennikiem podatku liniowego. Uzasadniał to tym, że podatnik bardziej zamożny w dużo większym stopniu korzysta z ochrony państwa oraz oferowanych przez nie świadczeń niż osoba biedna, zatem proporcjonalnie do wielkości swojego dochodu oraz majątku powinien także ponosić ciężary fiskalne.

Kolejnym zwolennikiem proporcjonalności był D. Ricardo, autor „reguły edynburskiej” [Ricardo, 1957, s. 168]. Wskazuje on, iż zapłata daniny powoduje wprawdzie zmianę sytuacji majątkowej i dochodowej podatnika, ale zarazem wyraźnie podkreśla, że zmiana ta nie może być nadmierna, a podatek powinien realizować ideę neutralności [Blaug, 2000, s. 94]. Znamienne jest także, iż Ricardo wskazywał, że o sprawiedliwości podatku przesądza nie jeden wybrany podatek, lecz cały system podatkowy.

Propagatorem proporcjonalnego opodatkowania był inny klasyczny ekonomista J.S. Mill, dla którego idea równomierności i sprawiedliwości podatkowej polegała na równości ponoszonych ofiar, przy czym wkład każdej osoby w pokrywaniu potrzeb państwa „powinien być taki, by nie odczuwała ona ani więcej, ani mniej przykrości niż każda inna jednostka doświadcza z powodu swego udziału” [Mill, 1966, s. 564]. Ponadto krytykował on progresywną formę opodatkowania, uznając wykorzystywanie danin jako narzędzia redystrybucji dochodu za niesprawiedliwe i szkodliwe ekonomicznie [Szczodrowski, 2002, s. 39]. Podobnie J. Rawls podkreślał, że sprawiedliwość nie pozwala na ograniczenie wolności jednostki w imię większego dobra pozostałych. Wprawdzie ściąganie jakiegokolwiek podatku narusza wolność podatnika, ale wolność tych, którzy płacą wyższe daniny progresywne, jest ograniczona bardziej od innych [Rawls, 1994, s. 44].

Odmienne kwestię równomierności i sprawiedliwości opodatkowania rozumiał J.B. Say, będący zwolennikiem zastosowania w systemie podatkowym progresji, a tym samym nadania obciążeniom fiskalnym funkcji socjalnej [Sosnowski, 2012, s. 66]. Według niego podatek jest ciężarem nie tylko z prywatnego, ale także ze społecznego punktu widzenia [Say, 1960, s. 767]. Według koncepcji francuskiego ekonomisty sprawiedliwym podatkiem jest podatek progresywny, gdyż stanowi on ofiarę na rzecz społeczeństwa i porządku publicznego. Jednocześnie ofiara ta nie może oznaczać konieczności rezygnacji przez niektóre rodziny z rzeczy niezbędnych do jej utrzymania [Szczodrowski, 2007, s. 37].

W opozycji do liberalnych poglądów stał A. Wagner, według którego podatki mają być również narzędziem polityki interwencjonistycznej państwa. Z punktu widzenia sprawiedliwości sformułował koncepcję, która stanowi, iż mechanizmem mogącym skorygować nierówności w społeczeństwie są właściwe obciążenia podatkowe. Podział dochodu ma dokonać się m.in. dzięki zastosowaniu stawki progresywnej. Zdaniem Wagnera musi być zachowana powszechność podatku i rozsądne progresywne opodatkowanie wysokich dochodów przy zachowaniu bodźca do osiągnięcia zysku [Gomułowicz, Małecki, 2013, s. 63].

Natomiast za stosowaniem skal o silnej progresji opowiadał się F.Y. Edgeworth. Podstawą takiej tezy było założenie, że krańcowa użyteczność dochodu każdej osoby jest jednakowa, wobec tego danina powinna być nakładana głównie na jednostki zamożne, gdyż ich utracone korzyści są mniejsze niż osób biednych [Owsiak, 2013, s. 190]. W nawiązaniu do doktryny równej ofiary Milla A.J. Cohen oraz C. Stuart zaproponowali kryterium zwane „równą ofiarą proporcjonalną” [Cohen, Stuart, 1958]. Sugerowali oni, aby wszyscy ponosili taką samą względną procentową stratę

użyteczności. Jednak w ich skali podatkowej minimalna stawka wynosi 0% (minimalna granica ubóstwa), a następnie rośnie, stopniowo zbliżając się do 100% dla wysokich dochodów [Young, 1995, s. 97 i n.]. Autorem, którego zdaniem nie ma uniwersalnych i zawsze pewnych zasad podatkowych obowiązujących w każdym państwie, bez względu na warunki polityczno-ekonomiczne, był F. Neumark. W jego ocenie zachowanie równości podatkowej oznacza konieczność traktowania podatników w sposób nierówny i zindywidualizowany. Zatem regułą wyznaczającą sprawiedliwość podatku w rozumieniu Neumarka jest progresja podatkowa, chociaż nie wykluczał stosowania też innych rozwiązań [Neumark, 1961, s. 369].

2. Stawki podatku dochodowego od osób fizycznych a rozwarstwienie dochodów

Najczęściej w ekonomii w celu dokonania liczbowego pomiaru rozkładu dochodów gospodarstw domowych stosuje się współczynnik Giniego (Wskaźnik Nierówności Społecznej). Został on stworzony przez włoskiego statystyka C. Giniego i jest miarą koncentracji rozkładu zmiennej losowej. Obowiązująca w nim skala jest wyrażona w procentach (niekiedy w liczbach dziesiętnych) i zawiera się w przedziale od 0 do 100. W przypadku, gdy wartość współczynnika wynosi 0%, oznacza to, że wszyscy mieszkańcy danego kraju uzyskują taki sam dochód. Drugi skrajny poziom (100%) wskazuje, że 1 gospodarstwo domowe koncentruje cały dochód.

Tab. 1. Podstawowe stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w wybranych krajach oraz współczynnik Giniego dla dochodów rozporządzalnych w 2015 r.

| Kraj | PIT* | Współczynnik Giniego |
|-------------------------------------|------|----------------------|
| Kraje stosujące podatek liniowy | | |
| Białoruś | 12,0 | 27,9 |
| Bułgaria | 10,0 | 37,0 |
| Czechy | 15,0 | 25,0 |
| Estonia | 21,0 | 34,8 |
| Litwa | 15,0 | 37,9 |
| Łotwa | 25,0 | 35,4 |
| Rosja | 13,0 | 42,2 |
| Rumunia | 16,0 | 37,4 |
| Ukraina | 13,0 | 31,0 |
| Węgry | 16,0 | 28,2 |
| Kraje stosujące podatek progresywny | | |
| Austria | 50,0 | 27,2 |
| Belgia | 53,7 | 26,2 |
| Chorwacja | 47,2 | 30,6 |
| Cypr | 35,0 | 33,6 |
| Dania | 55,6 | 27,4 |
| Finlandia | 51,5 | 25,2 |
| Francja | 50,3 | 29,2 |
| Grecja | 46,0 | 34,2 |

| Kraj | PIT* | Współczynnik Giniego |
|-----------------|------|----------------------|
| Hiszpania | 52,0 | 34,6 |
| Holandia | 52,0 | 26,4 |
| Luksemburg | 43,6 | 28,5 |
| Malta | 35,0 | 28,1 |
| Niemcy | 47,5 | 30,1 |
| Polska | 32,0 | 30,6 |
| Portugalia | 56,5 | 34,0 |
| Słowenia | 50,0 | 24,5 |
| Słowacja | 25,0 | 23,7 |
| Szwecja | 56,9 | 25,2 |
| Wielka Brytania | 45,0 | 32,4 |
| Włochy | 47,9 | 32,4 |

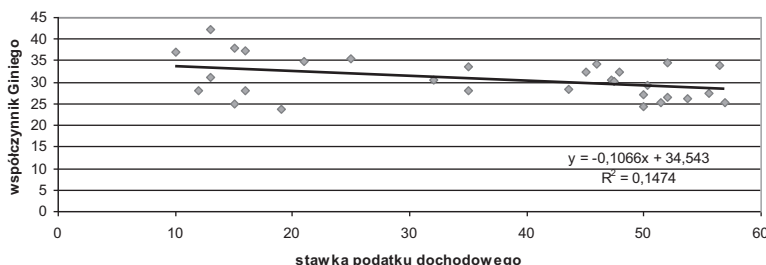
* maksymalne stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w krajach stosujących progresję

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Eurostat, marzec 2017; *Taxation trends in the European Union*, 2015, s. 24–38; <http://ec.europa.eu; status.oecd.org/index.aspx>].

Tab. 1. prezentuje wysokość stawki podatku dochodowego od osób fizycznych oraz współczynnik Giniego liczony dla dochodów rozporządzalnych w wybranych krajach w 2015 r. (wskaźniki dotyczące 2016 r. były dostępne jedynie dla kilku krajów).

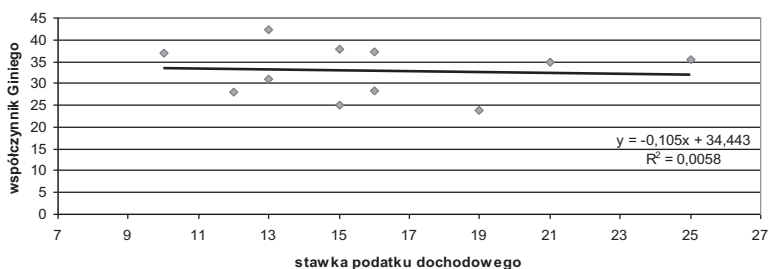
W krajach stosujących podatek liniowy zaobserwowano większe rozwarstwienie dochodu rozporządzalnego. W czołówce znajduje się 6 państw, które przyjęły rozwiązania proporcjonalne w odniesieniu do podatku dochodowego. Są to: Rosja (42,2), Litwa (37,9), Rumunia (37,4), Bułgaria (37,0), Łotwa (35,4) oraz Estonia (34,8). Dla porównania średni wskaźnik liczony dla krajów Unii Europejskiej wynosi 31,0. Węgry uplasowały się nieznacznie poniżej średniej unijnej. Co ciekawe, 2 kraje stosujące liniowe opodatkowanie: Czechy i Słowacja (do 2013 r.) – charakteryzują się najniższym wskaźnikiem nierówności społecznej w wysokości odpowiednio 25,0 oraz 23,7.

Przyczyn dużej rozpiętości dochodów nie należy doszukiwać się tylko w konstrukcji i wysokości stawki podatku dochodowego od osób fizycznych, szczególnie bez rozpatrzenia systemu podatkowego jako całości (czyli wszystkich obowiązujących w danym kraju podatków) oraz innych przesłanek społeczno-gospodarczych.



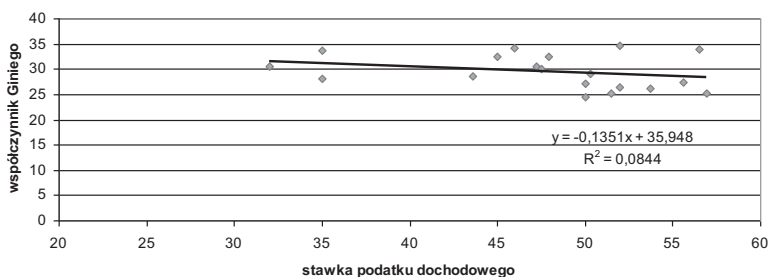
Rys. 1. Wykres rozrzutu pomiędzy wskaźnikiem Giniego a stawką podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) w wybranych krajach

Źródło: obliczenia własne na podstawie tab. 1.



Rys. 2. Wykres rozrzutu pomiędzy wskaźnikiem Giniego a stawką podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) w krajach stosujących liniowe opodatkowanie dochodów osobistych

Źródło: obliczenia własne na podstawie tab. 1.



Rys. 3. Wykres rozrzutu pomiędzy wskaźnikiem Giniego a stawką podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) w krajach stosujących progresywne opodatkowanie dochodów osobistych

Źródło: obliczenia własne na podstawie tab. 1.

W niniejszym opracowaniu posłużono się metodą regresji liniowej (metodą estymowania wartości oczekiwanej zmiennej) w celu zbadania, czy pomiędzy stawką podatku dochodowego od osób fizycznych a poziomem wskaźnika Giniego istnieje zależność statystyczna. W przypadku wszystkich trzech zależności wskaźnik determinacji jest zbyt niski, aby można było stwierdzić statystyczne dopasowanie obu zmiennych (rys. 1–3). Obie zmienne wydają się zmieniać niezależnie względem siebie, według zupełnie odmiennego wzorca, co może sugerować znikomy bądź żaden wpływ wysokości stawki podatku oraz jej formy (progresywnej lub liniowej) na zakres dysproporcji dochodowych w wybranych krajach. Wydaje się, że badając wpływ rodzaju opodatkowania, należy uwzględnić całość podatków tworzących system podatkowy danego państwa. Jednak tak obszerna analiza nie mieści się w ramach ograniczonej objętości niniejszej publikacji.

3. Ocena rodzaju stawki opodatkowania w badaniach empirycznych jako sprawiedliwość w ujęciu subiektywnym

W tej części artykułu zostaną zaprezentowane wyniki badań ankietowych, które zawierają opinie respondentów na temat sprawiedliwości podatkowej w odniesieniu do progresywnej oraz liniowej stawki opodatkowania dochodów osobistych. Przyjęto, iż wyniki badań empirycznych będą odzwierciedlać subiektywne ujęcie sprawiedliwości podatkowej.

Badania własne wskazują¹, że nie istnieje jednomyślność poglądów wśród ankietowanych osób na temat formy, jaką powinna charakteryzować się sprawiedliwa stawka podatku obciążająca dochód gospodarstw domowych. W badanym dziesięcioletnim okresie (2007–2017) zaobserwowano znaczną przewagę zwolenników progresywnej stawki podatku (tab. 2). Wyjątek stanowił jedynie rok 2007, kiedy ponad połowa osób udzielających odpowiedzi opowiedziała się za opcją liniową.

Tab. 2. Struktura odpowiedzi na pytanie, jaki system podatkowy od dochodów osobistych jest najbardziej sprawiedliwy

| Sprawiedliwy system podatkowy według ankietowanych | Struktura procentowa | | | | | | | | | |
|--|----------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | 2007 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| Progresywny | 44,0 | 61,1 | 52,4 | 57,9 | 62,1 | 60,0 | 57,5 | 55,2 | 51,9 | 50,0 |
| Liniowy | 51,5 | 31,1 | 36,7 | 33,2 | 29,8 | 32,8 | 31,0 | 37,4 | 37,3 | 41,1 |
| Pogłówny | 3,2 | 5,2 | 7,9 | 7,7 | 5,8 | 5,3 | 10,4 | 6,9 | 9,0 | 7,5 |
| Brak odpowiedzi | 1,3 | 2,7 | 3,0 | 1,2 | 2,3 | 1,9 | 1,0 | 0,4 | 1,9 | 1,4 |

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych z przeprowadzonych badań ankietowych w latach 2007–2017.

Tab. 3. Struktura odpowiedzi na pytanie o rodzaj stawki podatkowej w kontekście sprawiedliwości a cechy respondentów

| Cechy respondentów | Opinia dotycząca rodzaju stawki podatku (%) | | | |
|--------------------|---|---------|----------|---------------------|
| | Progresywna | Liniowa | Pogłówna | Razem (liczba osób) |
| WIEK | | | | |
| Poniżej 25 lat | 49,8 | 43,3 | 6,9 | 247 |
| 26–35 | 45,7 | 45,7 | 8,6 | 210 |
| 36–50 | 51,0 | 40,1 | 8,0 | 249 |
| 51–60 | 56,5 | 35,6 | 7,3 | 117 |
| Powyżej 60 lat | 51,8 | 41,1 | 7,1 | 141 |

¹ Badania własne przeprowadzono na celowej próbie 686 gospodarstw domowych w maju 2007 r., 750 – w maju 2009 r., 1084 – w kwietniu i maju 2010 r., 1201 – w maju 2011 r., 1230 – w styczniu 2012 r., 1128 – w styczniu 2013 r., 857 – w styczniu 2014 r., 852 – w styczniu 2015 r., 1103 – w styczniu 2016 r. oraz 1038 gospodarstw domowych – w styczniu 2017 r. Jest to kontynuacja badań ankietowych zapoczątkowanych w maju 2007 r. i powtarzanych rokrocznie. W badaniach ankietowych przeprowadzonych w maju 2007 r. wzięły udział gospodarstwa domowe oraz podmioty gospodarcze z terenu całej Polski, natomiast wywiady w latach 2009–2017 zostały przeprowadzone na terenie województwa podkarpackiego. Ankiety były skierowane do osób powyżej 20. roku życia, o zróżnicowanym poziomie dochodów oraz standardzie życia.

| Cechy respondentów | Opinia dotycząca rodzaju stawki podatku (%) | | | |
|---|---|---------|-----------|---------------------|
| | Progresywna | Liniowa | Pogłównie | Razem (liczba osób) |
| PŁEĆ | | | | |
| Kobieta | 54,3 | 38,5 | 7,0 | 584 |
| Mężczyzna | 45,9 | 45,6 | 8,5 | 436 |
| WYKSZTAŁCENIE | | | | |
| Podstawowe | 42,9 | 48,6 | 8,6 | 70 |
| Zasadnicze zawodowe | 48,5 | 42,3 | 8,8 | 239 |
| Średnie i pomaturalne | 54,2 | 39,7 | 6,1 | 474 |
| Wyższe | 48,5 | 42,6 | 8,9 | 235 |
| DOCHODY PER CAPITA | | | | |
| Do 600 zł | 54,6 | 37,4 | 8,1 | 198 |
| 601–1000 zł | 53,6 | 40,0 | 6,4 | 360 |
| 1001–2000 zł | 49,6 | 41,8 | 8,4 | 347 |
| Powyżej 2000 zł | 39,1 | 52,2 | 8,7 | 15 |
| OCENA DOCHODÓW | | | | |
| Nie wystarczają nawet na podstawowe potrzeby | 46,5 | 45,1 | 8,5 | 71 |
| Na podstawowe potrzeby | 50,0 | 42,4 | 7,3 | 382 |
| Na podstawowe potrzeby i utrzymanie samochodu | 55,6 | 37,9 | 6,5 | 338 |
| Na podstawowe potrzeby, samochód i wakacje | 44,7 | 44,0 | 11,4 | 141 |
| Na wszystko + oszczędności | 46,5 | 46,5 | 7,0 | 86 |
| PRÓG PODATKOWY | | | | |
| 18% (I próg) | 52,0 | 42,2 | 5,7 | 637 |
| 32% (II próg) | 24,3 | 51,4 | 24,3 | 37 |
| Rozliczam się na innych zasadach | 50,5 | 41,4 | 8,1 | 111 |
| Nie rozliczam się w ogóle | 51,8 | 38,0 | 10,3 | 224 |

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych z przeprowadzonych badań ankietowych w styczniu 2017 r.

Tab. 3 zawiera strukturę procentową odpowiedzi na pytanie o najbardziej sprawiedliwą formę opodatkowania dochodów osobistych w zależności od płci, wieku, poziomu dochodów, wykształcenia czy obowiązujących daną osobę stawek podatku, zgodnie z którymi rozlicza ona swoje dochody.

W każdej grupie wiekowej stawka progresywna zyskiwała większe poparcie wśród osób biorących udział w badaniu. Wyjątkiem był przedział wiekowy 26–35 lat, w którym udział procentowy osób wybierających oba warianty był identyczny. Kobiety nieznacznie bardziej wydają się być zwolenniczkami progresji (54,3% wskazało progresję, a 38,5% – liniowość) niż mężczyźni, którzy w zbliżonym udziale procentowym wskazali obie opcje (45,9% oraz 45,6%).

Nie zaskakuje fakt, iż osoby osiągające wyższe dochody opowiadały się za liniową formą opodatkowania PIT, natomiast respondenci mniej zamożni – za progresją. Podobnie osoby rozliczające się według niższej obowiązującej stawki 18-procen-

towej wskazywały jako sprawiedliwszą opcję progresywną (52,0%), a podatnicy przekraczający próg 85 528 zł i rozliczający część uzyskanych dochodów zgodnie z wyższą, 32-procentową stawką, wybierali liniowość (51,4%).

Podsumowanie

Wśród kwestii wywołujących spory i dyskusje na temat sprawiedliwości podatkowej należy wymienić rozważania dotyczące upraszczania systemu podatkowego w zakresie stosowania proporcjonalnych stawek podatkowych lub progresji podatkowej. Niniejszy artykuł stanowi próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak stawka podatku dochodowego od osób fizycznych służy realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej.

Wydaje się, że cechą każdego systemu podatkowego powinna być konstrukcja oparta na zasadach sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwość bowiem wprowadza ład nie tylko w pojedynczej jednostce, ale również w całym społeczeństwie. Sprawiedliwość opodatkowania jest problemem złożonym i wieloaspektowym. Niezwykle trudno jest zatem sformułować ponadczasowe, uniwersalne, a jednocześnie obiektywne zasady sprawiedliwości podatkowej, które spełniałyby oczekiwania zarówno podatników, jak i władzy stanowiącej podatki.

Problem ten uwidocznił się już w teorii podatkowej na przełomie wieków. Zwolennikiem proporcjonalnej stawki podatkowej był ojciec ekonomii klasycznej A. Smith, podobnie jak większość przedstawicieli nurtu liberalnego, w przeciwieństwie do reprezentantów nurtu interwencjonistycznego, sugerujących najczęściej rozwiązania oparte na stawkach progresywnych.

Wyniki badania empirycznego wydają się wskazywać na podatek progresywny jako bardziej odpowiadający sprawiedliwości podatkowej w odczuciu respondentów. Powszechna akceptacja progresji podatkowej wskazuje na silnie zakorzenione w polskim społeczeństwie poczucie sprawiedliwości pionowej, zgodnie z którym wyższe daniny powinni płacić bogatsi, zaś dochody osób mniej zamożnych należy opodatkować niższymi stawkami.

Spojrzenie na zagadnienie sprawiedliwości w aspekcie historycznym skłania do wniosku, że już wówczas sprawiedliwość podatkowa przybierała różną treść i miała różne odcienie. Ponadto nie można jednoznacznie stwierdzić, czy system podatkowy – w założeniu równy dla wszystkich podatników – jest bardziej sprawiedliwy, bez analizy całokształtu obciążeń fiskalnych podatnika (podatki majątkowe, konsumpcyjne, składki na ubezpieczenia społeczne itp.). Wydaje się, że osiągnięcie sprawiedliwości podatkowej nie jest łatwe czy wręcz niemożliwe, gdyż spór o sprawiedliwość podatkową jest sporem o interesy materialne podatnika i państwa. Można stwierdzić zatem, że w powszechnym (subiektywnym) odbiorze podatkiem sprawiedliwym jest podatek płacony przez innych.

Bibliografia

- Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 2000.
- Cohen A.J., Stuart C., *On Progressive Taxation*, [w:] R.A. Musgrave, A.T. Peacock (eds.), *Classic in the Theory of Public Finance*, St. Martin's Press, New York 1958.
- Eurostat, *Gini coefficient of equivalised disposable income* (source SILC), marzec 2017, <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table> [dostęp: 10.03.2017].
- Famulska T., *O sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Szkice o finansach. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012.
- Gomulowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej*, t. 2, PWN, Warszawa 1966.
- Neumark F., *Finanzprobleme der Steuerprogression*, [w:] *Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates*, Tübingen 1961.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2013.
- Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, PWN, Warszawa 1994.
- Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWN, Warszawa 1957.
- Say J.B., *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 2003.
- Sosnowski M., *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 708, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 52.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002.
- Taxation trends in the European Union*, Eurostat Statistical Books, Taxation and Customs Union 2015.
- Young H.P., *Equity: In Theory and Practice*, Princeton University Press, Princeton 1995.

The Dilemma of the Subjective Income Tax Justice in a Linear Perspective and the Progressive Income Tax Scale in the Light of Self-Conducted Research

The article deals with the issue of tax justice. The issue of tax justice has for years been a permanent part of tax education and tax practices. At the same time, it is an important and ongoing issue, because the results of previous experience point to the ambiguity of many issues, they also raise new questions. One of the dilemmas is the choice of the type of income tax rate. The purpose of the article is to point out the essence of tax justice in the context of the linear and progressive rate of personal income tax. The first part of the publication presents the principles of tax justice presented in the literature of the subject throughout history. The second part of the article attempts to assess the relationship between the tax rate and income disparities in selected countries using proportional and progressive taxation. In the final section are presented fragments of self-conducted research for the years 2007–2017 presenting opinions of respondents on the type of tax rate in relation to the idea of justice. Respondents' responses were treated as subjective tax justice.

Dylemat sprawiedliwości podatkowej subiektywnej w perspektywie liniowej oraz progresywnej stawki podatkowej w świetle badań własnych

W artykule podjęto problematykę sprawiedliwości podatkowej, która od lat zajmuje stałe miejsce w nauce o podatkach oraz praktyce podatkowej. Jest przy tym zagadnieniem istotnym i ciągle aktualnym, ponieważ rezultaty dotychczasowych doświadczeń wskazują na dyskusyjność wielu kwestii, ale również rodzą nowe pytania. Jednym z dylematów jest kwestia wyboru rodzaju stawki opodatkowania dochodów. Celem opracowania jest wskazanie istoty sprawiedliwości podatkowej w kontekście liniowej oraz

progresywnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. W pierwszej części zestawiono zasady sprawiedliwości podatkowej prezentowane w literaturze przedmiotu na przestrzeni dziejów. W drugiej dokonano próby oceny związku pomiędzy stawką podatkową a rozwarstwieniem dochodów w wybranych krajach stosujących proporcjonalne i progresywne opodatkowanie. W końcowym punkcie zaprezentowano fragmenty badań własnych z lat 2007–2017 prezentujące opinie respondentów na temat rodzaju stawki podatkowej w odniesieniu do idei sprawiedliwości. Odpowiedzi ankietowanych potraktowano jako sprawiedliwość podatkową w ujęciu subiektywnym.